

المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
جامعة أم القرى
كلية الشريعة والدراسات الإسلامية
الدراسات العليا
قسم المحاسبة

دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية

The role of the External Auditor in the enhancement of confidence to the financial statements submitted to the DEPT. of Zakat and income Tax to avoid tax evasion in the Kingdom of Saudi Arabia

إعداد الطالب: سعيد جميل سلمي المرزوقي الندوي

الرقم الجامعي: (٤٢٩٨٠٢٧٤)

دراسة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف سعادة الدكتور : إحسان بن صالح المعتاز

الفصل الدراسي الثاني

١٤٣٢هـ - ٢٠١١م


بسم الله الرحمن الرحيم

دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية

The role of the External Auditor in the enhancement of confidence to the financial statements submitted to the DEPT. of Zakat and income Tax to avoid tax evasion in the Kingdom of Saudi Arabia

إعداد الطالب: سعيد جميل سلمي المرزوقي الندوي

الرقم الجامعي: (٤٢٩٨٠٢٧٤)

دراسة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

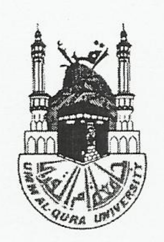
إشراف سعادة الدكتور : إحسان بن صالح المعتاز

كلية الشريعة والدراسات الإسلامية
جامعة أم القرى
مكة المكرمة – المملكة العربية السعودية

جمادى الثاني ١٤٣٢هـ - مايو ٢٠١١م (١٤٣٢/٦/٨هـ)



بسم الله الرحمن الرحيم



نموذج رقم (٥)

تقرير عن رسالة علمية بعد مناقشتها

تقرير عن رسالة(الماجستير) بعد المناقشة

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه... وبعد:

في الساعة (العاشرة) صباحاً يوم (الأربعاء) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٨هـ الموافق ٥ مايو ٢٠١١م، اجتمعت اللجنة المشكلة بقرار مجلس عمادة الدراسات العليا في جلسته رقم (٢١) وتاريخ١٤٣٢/٤/١٧هـ المكونة من:

م	الاسم	الرتبة العلمية	نوع المشاركة	ملحوظات
١	د.إحسان بن صالح المعتاز	أستاذ مشارك	مقررا	مقرراً
٢	د. محمد بن فواز العميري	أستاذ مشارك	عضوا	مناقشاً داخلياً
٣	د. سلطان بن عائض البقمي	أستاذ مشارك	عضوا	مناقشاً داخلياً

لمناقشة الرسالة العلمية المقدمة من الطالب/ **سعيد بن جميل الندوي**، ضمن متطلبات برنامج (الماجستير) في (قسم المحاسبة) تخصص (محاسبة) وعنوانها**﴿دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية﴾**

وبعد انتهاء اللجنة من المناقشة في الساعة (١٢,٠٥) والتداول فيما بينها وبناء على موقف الطالب في أثناء المناقشة حسب التقرير المرفق أوصت اللجنة بما يلي:

☑ قبول الرسالة بدرجة (٩٦ %) وتقدير (ممتاز) والتوصية بمنح الطالب درجة (**الماجستير**) في تخصص (**المحاسبة**) مع التوصية بطبع الرسالة

☐ قبول الرسالة بدرجة (%) وتقدير ( ) مع إجراء بعض التعديلات عليها ويفوض عضو لجنة المناقشة الدكتور/
بالتوصية بمنح الطالب درجة (الماجستير) في تخصص (المحاسبة) بعد التأكد من الأخذ بالتعديلات المشار إليها في مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ إعداد هذا التقرير.

☐ استكمال أوجه النقص في الرسالة، وإعادة مناقشتها خلال الفترة التي سيتم تحديدها من قبل مجلس عمادة الدراسات العليا، بناء على توصية مجلس القسم المختص.

☐ عدم قبول الرسالة.

وبناء عليه حرر هذا التقرير في الساعة (١٢,٤٥) من يوم (**الأربعاء**) الموافق ٨ / ٦ / ٣٢ ١٤هـ، نسأل الله تعالى أن يوفقه لما فيه خير الإسلام والمسلمين.

أسماء وتوقيعات اللجنة:

الاسم	الدرجة من (مائة)	التوقيع
د. إحسان بن صالح المعتاز	٩٧	[توقيع]
د. محمد بن فواز العميري	٩٦	[توقيع]
د. سلطان بن عائض البقمي	٩٥	[توقيع]
المتوسط الحسابي لمجموع الدرجات:	٩٦	

يعبأ النموذج باستخدام الحاسب الآلي، ويراعى التقويم الزمني الأكاديمي للإجراء المطلوب

الإهداء:

- إلى والـدي العزيـز الشـيخ/ جميـل بـن سـلمي بـن سـليم المرزوقـي النـدوي ووالـدتي العزيزة..اللذين ربياني صغيراً، واهداني بالنصح والدعاء كثيراً، فأنارا لي طريق النجـاح.. أمد الله في عمرهما على الطاعة، وجزاهما عني خير الجزاء.

- إلى أخي العزيز: المربي الفاضل بوزارة التربية والتعليم الأستاذ/ طلال بن جميل سلمي المرزوقي الندوي.

- إلى أخي العزيز: الأخصائي الاجتماعي بوزارة الشئون الاجتماعية الأستاذ/ محمد بن جميل سلمي المرزوقي الندوي.

- إلى زوجتي..أم أبنائي..رفيقة دربي الغالية.

- إلى أخواتي اللاتي لمست منهن حرص السؤال عن دراستي وتواصلهن معي بالدعاء لي.

- إلى أبنائي ساري وعزام، بأمل أن يدركوا حجم هذا العمل مستقبلاً واحسبهم إن شاء الله كذلك لبنة صالحة لهذا الوطن الغالي.

- إلى سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل: الأستاذ/ إبراهيم بن محمد المفلح... وسـعادة نائبه الأستاذ/ صالح العواجي... الذين أتاحا لي فرصة إكمال دراستي لمرحلة الماجستير.

- إلى سعادة مدير عام فرع مصلحة الزكاة والدخل بمكة المكرمة الأستاذ: عبدالله بـن حوتـان النفيعي...الذي كان لي خير معين بعد الله جلا وعلا في تطبيق الدراسة الميدانية.

- إلى الأخ الزميل: المحاسب القانوني بفرع مصلحة الزكاة والدخل بفرع مكة المكرمة الأسـتاذ: محمد بن عبدالرحمن باشيخ...صديقي النصوح.

- إلى الأخ الزميل: المحاسب بفرع مصلحة الزكاة والدخل بفرع جدة الأستاذ: فيصل بـن فـلاح الشريف...الذي مد لي يد العون في مرحلة الدراسة الميدانية.

الشكر والتقدير:

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسول الله...وبعد

انطلاقاً من قول الله تعالى رب العزة والجلال: { وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ }.

ومن قول نبيه الكريم صلى الله عليه وسلم: (لا يشكر الله من لا يشكر الناس).

فاني احمده سبحانه وتعالى حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه إذ وفقني ويسر لي السبل في دراستي.

وأتقدم بكل معاني الاعتراف بالفضل والجميل إلى كل من ساهم بالرأي أو المشورة أو قام بجهد مهما كان حجمه، والى كل من تعلمت على يديه علماً، أو استلهمت منه فكراً أو أسدى لي نصحاً، وبكل تلك المعاني الجميلة أتقدم بالشكر الجزيل إلى:

- **صرح العلم بمكة المكرمة (جامعة أم القرى) ومنسوبي الجامعة.**
- **كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، ممثلةً في عميدها سعادة الأستاذ الدكتور الشيخ/ سعود بن إبراهيم الشريم.**
- **قسم المحاسبة ممثلاً في سعادة الدكتور الفاضل/ محمد بن سعدو الجرف...وفقه الله وسدد خطاه.**
- **سعادة الدكتور/ إحسان بن صالح المعتاز المشرف على دراستي والذي كان لتوجيهاته القيمة وأرائه، الأثر الفاعل في انجاز هذا الجهد، وإخراج هذه الدراسة بصورتها الحالية، فله مني خالص الشكر والتقدير وجزاه الله خير.**
- **أصحاب السعادة أعضاء هيئة التدريس الموقرين الذين أتشرف بان أكون احد طلابهم لمرحلتي (البكالوريوس والماجستير)، على ما قدموه لي من علم وتوجيه طيلة دراستي في هذا القسم الموقر.**

كما اشكر الأستاذين الكريمين اللذين تفضلا بقبول مناقشة هذه الدراسة وهما:

- **سعادة الدكتور/ محمد بن فواز العميري، عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة وعميد كلية العلوم الإدارية والسياحة بجامعة أم القرى.**
- **سعادة الدكتور/ سلطان بن عائض البقمي، عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة وعميد عمادة التطوير الجامعي والجودة النوعية بجامعة أم القرى.**

وكما أتشرف بكون هذه الدراسة، أول دراسة تم مناقشتها لمرحلة الماجستير بقسم المحاسبة منذ تأسيسه، واسأل الله تعالى بأن يجعلها فاتحة خير لدراسات محاسبية عديدة أخرى بجميع تخصصاتها، بما تخدم مصلحة وبناء هذا الوطن الغالي.

والشكر لله تعالى أولاً وأخيراً والحمد لله رب العالمين

دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية

اسم الباحث: سعيد بن جميل سلمي المرزوقي الندوي

(مستخلص البحث)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم استمارة (استبانة) للإجابة على أسئلة البحث ذات العلاقة، وقام الباحث بتطبيق الدراسة الميدانية على فئة واحدة وهم الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل، وبلغ حجم العينة (٨٣) مستجيب من أصل (١٥٠) استمارة استبانة موزعة، واحتوت الاستبانة على (٢٩) عبارة موزعة على (٥) محاور، واستخدم الباحث برنامج (SPSS) لتحليل البيانات الإحصائية. وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج وكانت على النحو الآتي:

- أظهرت النتائج أهم العوامل أهمية في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، ويلاحظ أنه كلما وصلت قيمة المتوسط الحسابي (٣.٤٠) أو أكثر وصولاً إلى المتوسط الحسابي (٥) كلما دل على زيادة موافقة أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين على دور مراجع الحسابات الخارجي، وكما أن انخفاض المتوسط الحسابي عن (٣.٤٠) يعني عدم موافقة أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين على دور مراجع الحسابات الخارجي وكانت النتائج مرتبة تنازلياً حسب درجة الأهمية كالآتي:

١ - طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل ومدى استنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي. وحصل المحور على أعلى متوسط حسابي وبلغ (٤.٢١) وحصوله على درجة (موافق تماماً)، وتعتبر موافقة معقولة نسبياً، ويلاحظ أن جميع العبارات تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق تماماً) و (موافق).

٢ - الأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية. وحصل محور الدراسة على متوسط حسابي (٣.٧٥) وبدرجة (موافق)، وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً، ويلاحظ أن جميع عبارات المحور تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق) و (محايد).

٣ - مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي. وحصل المحور على متوسط حسابي (٣.٦٩) وبدرجة (موافق)، وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً، ويلاحظ أن جميع عبارات المحور تراوحت درجة الموافقة فيها ما بين (موافق) و (محايد).

٤ - الواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي. وحصل المحور على متوسط حسابي (٣.٤٨) وبدرجة (موافق) وتعتبر درجة موافقة ضعيفة نسبياً، ويلاحظ أن جميع عبارات المحور تراوحت درجات الموافقة فيها ما بين (موافق) و (محايد).

٥ - التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي واستقامته من الناحية الأخلاقية والسلوكية، واستقلاله وعدم وجود أي ضغوط عليه من العملاء (المكلفين الضريبيين)، وحصل المحور على متوسط حسابي (٣.٣٣) وبدرجة (محايد)، ويعتبر ذلك مؤشراً هاماً بعدم موافقة أفراد العينة على الدور وتحفظهم، ومما يبرر بعض التساؤلات حول عدم تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة عامة، وبتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل خاصة، وكذلك مما يعد مؤشراً هاماً للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومؤشراً هاماً بتعديل النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بعدم تمكين مراجعي الحسابات الخارجيين بالقيام بمهنة المراجعة وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين الضريبيين في وقت واحد، ومما يستدعي الاختيار ما بينهما، وإلزام المكلف الضريبي بتوكيل إحدى الخدمتين لمراجع حسابات آخر يقوم بالمهمة، وذلك لوجوب استقلال مهنة المراجعة عن تقديم الخدمات الضريبية لتجنب التهرب الضريبي، وذلك لعدم محاباة مراجع الحسابات الخارجي للمكلفين الضريبيين.

- لم يكن للخصائص الشخصية أي تأثير في اختلاف إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين بدليل انه عند المقارنة بين ثلاثة من هذه الخصائص وهي (مستوى التأهيل الأكاديمي - مستوى التأهيل المهني - متوسط عدد سنوات الخبرة) لم يظهر أي فرق معنوي ذي دلالة إحصائية باستثناء محور واحد متعلق بمتوسط عدد سنوات الخبرة، مما يمكن القول أن اختلاف الخصائص الشخصية ليس لها تأثير ملحوظ في اختلاف الآراء بين أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين.

The role of the External Auditor in the enhancement of confidence to the financial statements submitted to the DEPT. of Zakat and income Tax to avoid tax evasion in the Kingdom of Saudi Arabia

The researcher name: Said Jamel S. Al-Marzuqi Al-Nadawi

(Abstract)

The aim of this study was to identify the most factor in determining the role of the External Auditor in the enhancement of confidence to the financial statements submitted to the DEPT. of Zakat to avoid tax evasion in the Kingdom of Saudi Arabia, to achieve this aim, the researcher design a form (identification) to answer questions relevant searches, the researcher applied field study to a single category are examiners taxation in the DEPT of Zakat and Income Tax, and total sample size (83) respondents out of (150) a questionnaire distributed, and the questionnaire included on (29) is distributed to (5) axes, The researcher used the program (SPSS) to analyze the statistical data. The study comes out a set of results were as follows**:** .

- The results showed that the most factor in determining the role of the External Auditor in promoting confidence in the financial statements submitted to the DEPT. of Zakat and Income Tax to avoid tax evasion in Saudi Arabia, It is noted that whenever the total value of the arithmetic mean (3.40) or more accessible to the arithmetic mean (5) as indicated by a corresponding increase of the sample of examiners of taxation on the role of the External Auditor, As the decline in the arithmetic average of (3.40) means that the approval of a sample of examiners of taxation on the role of the external auditor and the results were sorted by decreasing degree of importance as follows**:** .

(1) - the ways and methods of examination by the tax (the tax examiner) in the DEPT of Zakat and Income Tax and the basing of the fundamentals and appropriate controls to ensure the health of the financial statements and tax services provided by the External Auditor for the DEPT. of Zakat and Income Tax to avoid tax evasion. He received the axis at the highest arithmetic average and amounted to (4.21) and getting a degree (OK, completely), and approval is relatively reasonable, and notes that all the phrases in which the degree of approval ranged between (just OK) and (OK)**.** .

(2) - regulations and professional standards applicable in the Kingdom of Saudi Arabia. Focus of the study and obtained the arithmetic average (3.75) and degree (OK), and approval is relatively weak, and notes that all statements axis ranged from the degree of consent between (OK) and (neutral)**.** .

(3) - the effectiveness of the tax system and its executive regulations and regulations of the DEPT. of Zakat and Income Tax to the role of the external auditor to avoid tax evasion. And got to pivot on the arithmetic average (3.69) and degree (OK), and approval is relatively weak, and notes that all statements axis ranged between accepting the (OK) and (neutral)**.**

(4) - actually providing professional tax services to the DEPT. of Zakat and Income Tax as an agent of the taxpayer tax. And got to pivot on the arithmetic average (3.48) and degree (OK) and the degree of agreement is relatively weak, and notes that all statements axis scores ranged between accepting the (OK) and (neutral)**.**

(5) - educational and vocational qualification of the External Auditor and integrity of the ethical, behavioral, and independence and the absence of any pressure on him from clients (in charge of taxation), and got to pivot on the arithmetic average (3.33) and degree (neutral), and is therefore an important indicator of non-approval Spread the sample on the role and reserve, It justifies some questions about non-compliance of the external auditors the rules of conduct and ethics for public review, and by providing tax services to the DEPT. of Zakat and Income Tax in particular, as well, which is an important indicator of the Saudi Organization for Certified Public Accountants, And an important indicator of modifying the tax system and its implementing regulations not to enable the external auditors to carry out the profession of auditing and tax services to the holders of taxation at the same time, and which requires a choice between them, and compel the tax power of attorney in charge of one of the two services of the auditor of the last task, And to the necessity of the independence of the auditing profession to provide services to avoid tax evasion, so as not to bias the external auditor to the holders of taxation**.**

- did not have the properties of any personal influence in the different responses of the sample of examiners taxation evidence that when the comparison between the three of these properties, namely, (the level of academic qualification - the level of vocational rehabilitation - the average number of years of experience) did not show any significant difference statistically significant with the exception of one axis related to the average number of years of experience, It could be argued that differences in personal characteristics have no significant effect in the difference of views between members of the sample from the examiners of taxation**.** .

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

الفصل الأول: مدخل الدراسة

- مقدمة البحث.
- مشكلة البحث.
- أهمية البحث.
- أهداف البحث.
- منهج البحث.
- أساليب جمع البيانات.
- حدود ونطاق البحث.
- الدراسات السابقة.
- خلاصة الدراسات السابقة.
- تقسيم خطة البحث.

المقدمة:

نظراً للدور الهام الذي يؤديه مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) بمزاولة مهنة المراجعة، فقد حرصت معظم الأنظمة على عدم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة للأشخاص الذين صدرت ضدهم أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالسمعة، وتتكون سمعة مراجع الحسابات الخارجي بصفات أهمها: الأمانة، والصدق، والشرف، والحياد، والاستقلالية، والدقة والموضوعية، فسمعة مراجع الحسابات الخارجي هي محصلة لأمور عدة، وهي في حقيقتها مسائل ذهنية أو فكرية أو سلوك شخصي أعمق من أن يوضع له مقاييس محددة أو معايير واضحة، ولذلك فان المنظمات والهيئات المهنية لم تحاول من جانبها أن تضع معايير أو مقاييس تحكم مسألة الثقة والسمعة، بل كانت نظرتها أن الثقة والسمعة هي سلوك مهني متعارف عليه، وأن على مراجع الحسابات الخارجي، الالتزام بالجوانب المتعلقة بالثقة والسمعة فيما بينه وبين نفسه في كل تصرف أو خطوة يخطوها خلال أدائه للمهنة الموكلة إليه (حوسو، ٢٠٠٥م).

وقد تناول الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، القواعد الأخلاقية التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي الذي يعمل بتكليف من موكليه، الالتزام بها عند تقديم الخدمات الضريبية، وذلك في الفقرة الثامنة عند اكتشاف مراجع الحسابات الخارجي لأية أخطاء مادية أو حالات أخرى من العائدات الخاضعة للضريبة والمتعلقة بسنوات سابقة، أو عند الفشل في تصنيف وتبويب الإيرادات الخاضعة للضريبة، وفي حالة اكتشاف بعض الأخطاء أو حذف بعض البيانات المالية، أن يبلغ دائرة الضريبة، ولا يجب إعطاء معلومات إضافية لدائرة الضريبة إلا إذا كانت تلك المعلومات لها صلة وثيقة لعملية الحذف أو كان ملتزماً بتقديمها بموجب النظام (جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينية، ٢٠٠٢م).

والأسس المعتادة لمسئولية مراجع الحسابات الخارجي إزاء الغير في الولايات المتحدة الأمريكية هي الغش والإهمال الجسيم، فمن الواضح أن المراجع يجب أن يكون مسئولاً عن رأيه في القوائم المالية إذا كان هناك غش أي بمعنى وجود نية مبيتة لخداع الغير، وقد قضت المحاكم الأمريكية أيضاً بمسئولية المراجع إزاء الغير عن الإهمال الجسيم على اعتبار أن الإهمال الجسيم يرقى إلى مرتبة الغش ويعتبره القضاء الأمريكي نوعاً من الغش الاعتباري، فإذا أبدى المراجع رأياً بدون وجود أساس فعلي لهذا الرأي أو كان هذا الأساس من التفاهة بحيث يؤدي إلى الاقتناع بأن المراجع ليس لديه أي إيمان حقيقي برأيه في هذه الحالة يعتبر إهمال المراجع من الجسامة بحيث يؤدي إلى استخلاص وجود نوع من الغش الاعتباري حتى ولو لم يثبت وجود نية مبيتة للخداع، ففي مثل هذه الأحوال يحق للغير الذي أصيب بضرر نتيجة لاعتمادهم على رأي المراجع، المطالبة بتعويض عن كامل الخسائر التي لحقت بهم (خضير، ١٤١٧هـ).

كما أن النظام جعل الحق في ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات الخارجيين) حسب ما تقضي به المادة الثامنة والسبعون من نظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية "وبما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين للمصلحة (مصلحة الزكاة والدخل) الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني (مراجع حسابات خارجي) قضائياً يثبت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة" (نظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ).

وفي حين يسعى مراجع الحسابات الخارجي للتوصل إلى العدالة في تمثيل البيانات المالية للواقع الفعلي للشركة بدون أية انحرافات جوهرية، ويختلف الفاحص الضريبي عن مراجع الحسابات في الغاية الرئيسية من عملهما حيث يقوم الفاحص الضريبي ببذل أقصى جهد لضمان استيفاء كامل حقوق خزينة الدولة المتأتية من الضرائب على المكلفين، إلا أن مراجع الحسابات الخارجي يبذل العناية المهنية الفائقة للتوصل إلى الواقع الحقيقي للمركز المالي للشركة بغية المحافظة على أدبيات المهنة والحصول على أتعاب مالية، لذا فإن الفاحص الضريبي يعمل بظروف قد تكون مصداقيته فيها أعلى من مصداقية مراجع الحسابات الذي كل همه في بعض الأحيان الاحتفاظ بعميله وضمان تدفق إيراداته التي يحصل عليها من هذا العميل، حيث يكون مراجع الحسابات الخارجي واقعاً في بعض الأحيان تحت ضغط عميله لإظهار بيانات مالية توفر على المكلف أقصى قدر ممكن من الضريبة من خلال تخفيض الأرباح في البيانات المالية المقدمة للضريبة عبر المبالغة في الاستهلاك، أو إنقاص تقييم المخزون، أو إثبات مصروفات ومشتريات صورية، أو إسقاط بعض المبيعات (عبدالله، ١٩٨٢م).

ويرى الباحث مما سبق بأنه قد لا ينظر إلى مراجع الحسابات بأنه حيادي ومستقل بشكل كافٍ، إذا لم يلتزم في البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل على الحد الأدنى من الإفصاح والعرض العام فيضطر الفاحص الضريبي إلى عدم قبول البيانات المالية المدققة والمقدمة من قبل مراجع الحسابات الخارجي إلى مصلحة الزكاة والدخل، ويبدأ في التفاوض مع المكلف وكأن البيانات المالية غير موجودة، وقد يرى أيضاً الفاحص الضريبي بأن البيانات المالية المعتمدة من مراجع الحسابات الخارجي لا تشتمل على الحد الأدنى من الإفصاح اللازم، مما يؤدي إلى عدم قبوله أو اعتماده لتلك البيانات المالية كأساس لتقدير الضريبة.

- مشكلة البحث:

يرى الباحث بأن موضوع دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية من الموضوعات المهمة، ولم يلق الاهتمام الذي يتناسب وأهميته من الباحثين. وحيث إن المكلف هو المسئول عن التهرب الضريبي بصفته مقدم

الإقرار الضريبي لمصلحة الزكاة والدخل وهو المسئول عن ما جاء فيه، مع أن الأمر بخلاف ذلك في الواقع المهني لمهنة الفاحصين بمصلحة الزكاة والدخل، حيث أن الإقرار الضريبي ما هو إلا تحصيل حاصل لعملية نقل البيانات المالية من القوائم المالية وتعبئتها في الإقرار الضريبي من قبل المكلف، مع العلم بأن الطرف المسئول بالتضامن مع المكلف هو مراجع الحسابات الخارجي وخصوصاً إذا قام بتقديم الخدمات الضريبية إلى المصلحة بصفة الوكالة عن المكلف الضريبي، ولأن جوهر النتائج وإجراءات فحص البنود من أولها لآخرها والتأكيد عليها من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي، كما يظهر ذلك في تقريره ومن مدى المصداقية والإفصاح والعرض في إظهار التقرير اللازم للفاحص الضريبي لتجنب التهرب الضريبي بأكبر قدر ممكن.

وقد جعل نظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية الحق في ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات الخارجيين) حسب ما تقضي به المادة الثامنة والسبعون "وبما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين للمصلحة الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني قضائياً يثبت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبية"(نظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ).

وقد كشفت مصلحة الضرائب العامة بجمهورية مصر العربية بواقعة تهرب ضريبي بشركة خدمات بحرية، للنيابة المتخصصة بتهمة التهرب الضريبي عن إيرادات تقدر بنحو (١٠٠) مليون جنيه مصري، حيث قامت أجهزة مكافحة التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب بضبط واقعة تهرب ضريبي لشركة تدعى ايروناف جروب المتخصصة في تقديم خدمات الملاحة الجوية، وكشفت مذكرة الاتهام بقيام المسئولين عن شركة ايروناف جروب بتقديم إقرارها الضريبي السنوي متضمناً إيرادات عن تلك العملية بأقل من الإيرادات الحقيقية الواردة بالعقد للتهرب من الضريبة المستحقة وذلك بمساعدة مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) المذكور للشركة على التهرب من الضريبة المستحقة على هذه الإيرادات، بإخفاء الوقائع التي علمها عن الإيرادات الحقيقية للشركة (موقع مصلحة الضرائب العامة بمصر على الانترنت،٢٠١٠م).

وقد أكدت مصلحة الزكاة والدخل في تقرير سابق معاناتها من بعض الشركات الأجنبية في المملكة التي تتهرب من دفع الضريبة، من خلال تصفية أعمالها والمغادرة دون دفع ما عليها من مستحقات ضريبية (موقع جريدة المدينة على الانترنت، ١٤٣١هـ).

ويرى الباحث بأن مشكلة البحث تتمثل بأنه لو كان دور مراجع الحسابات الخارجي ذا مصداقية وشفافية في الإفصاح والعرض وبتقديمه للخدمات الضريبية بالشكل الصحيح، لقلت آثار التهرب الضريبي وزادت حصيلة مصلحة الزكاة والدخل، والتقليل من حالات الفساد المالي والإداري إلى أقل مستوى ممكن، والتخلص من التقدير الإداري أو ما يسمى بالتقدير الجزافي لعيوبه الكثيرة، خاصة فيما يتعلق بزعزعة الثقة مع المكلف وإتباع نظام التقدير الذاتي من خلال رفع مستوى الالتزام الطوعي لسداد قيمة الضريبة، ومما سبق فإن السؤال الذي يطرح نفسه:

ما مدى انعكاس دور مراجع الحسابات الخارجي على ثقة الفاحص الضريبي للبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية؟

- أهمية البحث:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية جباية الضرائب على حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة سواءً كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، وعلى الأشخاص غير المقيمين سواء أكانوا طبيعيين أو اعتبارين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة وفقاً للأسعار الضريبية المحددة نظاماً، والتي بدورها تشكل النسيج الاقتصادي والمالي للاقتصاد الوطني (مصلحة الزكاة والدخل، النشرات التعريفية، ٢٠٠٤م).

كما يتناول البحث أكثر الخدمات الضريبية، التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي أهمية وانتشاراً من حيث مفهوم وأنواع هذه الخدمات، ومقومات وضوابط الأداء المهني السليم لتقديمها بالجودة المعقولة والدقة المناسبة، والمسئوليات المختلفة التي قد يتعرض لها مراجع الحسابات الخارجي إزاء تقديم هذه الخدمات الضريبية. وكما أن عدم مصداقية البيانات المالية المعتمدة من قبل مراجع الحسابات الخارجي وعدم ثقة الفاحص الضريبي بها سوف يؤدي إلى ما يأتي (صلاح الدين، ٢٠٠٥م):

١ - يضطر الفاحص الضريبي إلى إضاعة وقت طويل في تقدير مبلغ الضريبة الواجب سداده، بخاصة إذا قام بممارسة سلطته في حق الإطلاع من خلال الفحص الميداني لمقر عمل المكلف لغرض فحص سجلاته ودفاتره المحاسبية .

٢ - الحاجة لكادر ضريبي ضخم مؤهل تأهيلاً عالياً قد تؤدي في النهاية إلى هدر قاعدة الاقتصاد والتي تعد قاعدة رئيسية من قواعد وأسس فرض الضريبة حسب ما جاء في كتاب "ثروة الأمم" للاقتصادي آدم سميث، تلك القاعدة التي مفادها بأن تكلفة تحصيل الضريبة يجب أن تكون في حدها الأدنى.

٣ - إذا قام الفاحص الضريبي باستخدام طريقة التقدير الجزافي لاحتساب مبلغ الضريبة لبعض المكلفين، فقد يؤدي ذلك إلى الظلم عبر المغالاة في التقدير، أو هدر أموال خزينة الدولة المستحقة على المكلفين في حالة إنقاص التقدير لمبلغ الضريبة المستحق على المكلفين مما يقود حتماً إلى هدر قاعدة العدالة [١] التي تعد أساساً لفرض الضرائب.

ويأمل الباحث أن تكون هذه الدراسة إضافة لحقل البحث المحاسبي الضريبي في المملكة العربية السعودية بما تقدمه من نتائج يمكن أن تسهم في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي لمواضيع الضريبة في المملكة العربية السعودية، وأن حقل محاسبة الضريبة بصفة عامة - كما يرى بعض الباحثين بأنها في المرتبة الأخيرة وبعدد (٦) أبحاث من حيث عدد الأبحاث المحاسبية التي أجريت في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من عام ١٩٨٠م حتى عام ٢٠٠٠م (السهلي والجبر، ٢٠٠٦م، ٤-٥).

وكما أن موضوع التهرب الضريبي بصفة عامة لم يحظ بالاهتمام والدراسة الكافية في الفكر المحاسبي على المستوين النظري والميداني، حيث ركزت معظم الدراسات على الشق القانوني لهذه الظاهرة، أما فيما يتعلق بالدراسات المحاسبية في هذا المجال فقد اتسمت بندرتها (دردير، ٢٠٠٠م، ٤-٥).

- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة رئيسية إلى التعرف على أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية. ويرتبط بتحقيق هذا الهدف ضرورة الإجابة على أسئلة البحث ذات العلاقة والتي يحاول الباحث الإجابة عنها وهي كالآتي:

١ - ما مدى انعكاس دور مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة على ثقة الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي؟
٢ - ما مدى انعكاس دور مراجع الحسابات الخارجي بتقديمه للخدمات الضريبية بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي على ثقة الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي؟
٣ - ما مدى انعكاس التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي، واستقامته من النواحي الأخلاقية والسلوكية والاستقلال، وعدم وجود ضغوط عليه من المكلفين الضريبيين على ثقة الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي؟

قاعدة العدالة: هي مراعاة تحقيق العدالة عند فرض الضرائب بين المواطنين حسب قدراتهم التكلفية.

٤ - ما مدى طرق وأساليب الفحص الضريبي للفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي؟

٥ - ما مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتعزيز الثقة بالبيانات المالية لتجنب التهرب الضريبي؟

- منهجية البحث:

سوف ينهج الباحث في هذه الرسالة أسلوبين:

أولاً: الجانب النظري: الأسلوب الوصفي التحليلي في الدراسة المكتبية المكثفة بالرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية والرسائل والبحوث العلمية التي تتحدث عن موضوع الرسالة، إضافة إلى الأنظمة ذات العلاقة المعمول بها في المملكة العربية السعودية ومن ثم تجمع المعلومات وتلخص وتربط بأهداف البحث.

ثانياً: الجانب العملي: سوف تعتمد الدراسة في جانبها الميداني على قائمة الاستبانة بالاستعانة بأحد الأساليب الإحصائية المناسبة التي تحقق أهداف البحث.

- أساليب جمع البيانات:

تصميم قائمة استبانة: حيث تحتوي على مجموعة من الأسئلة لتغطية أسئلة البحث.

- حدود ونطاق البحث:

أولاً: سوف تقتصر الدراسة الميدانية على الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية لتطبيق الدراسة وما لها من تأثير على ثقتهم في البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

ثانياً: سوف تقتصر الدراسة الميدانية على منطقة مكة المكرمة (جدة، مكة، الطائف) دون غيرها من مناطق المملكة العربية السعودية باعتبارها تمثل أحد أهم وأكبر مناطق المملكة في جباية الضريبة، ولكونها مكان إقامة الباحث، ولسهولة تنقل الباحث في جمع البيانات لإجراء الدراسة الميدانية.

ثالثاً: سوف تقتصر الدراسة الميدانية على البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من قبل مراجع الحسابات الخارجي ومدى مطابقتها لمعايير المحاسبة المالية والمراجعة المعمول بها في المملكة، ونظام ضريبة الدخل وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل، وبعض الأنظمة ذات العلاقة لتقديم الخدمة.

الدراسات السابقة:

سيتم استعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، من الأقدم إلى الأحدث، التي استطاع الباحث الوصول إليها، وسيتم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام، ويتناول القسم الأول الدراسات في المملكة العربية السعودية، أما القسم الثاني فيتناول الدراسات العربية، والقسم الثالث يتناول الدراسات الأجنبية.

أولاً: الدراسات في المملكة العربية السعودية:

١ - **دراسة (حافظ، ١٤١٧هـ)** بعنوان: "دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي والزكوي في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى تحديد الأثر الذي تحدثه المبادئ والإجراءات المحاسبية في كل من الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي للحد من التهرب الضريبي والتجنب الزكوي، باعتبار أن كلا الفكرين له نهجه الخاص في المعالجة من خلال القواعد والأسس التي يعتمد عليها، حيث تم استعراض المبادئ والإجراءات من الناحية النظرية وفق المفهوم الذي يسعى إلى تحقيق أهدافها. ولما للمبادئ والإجراءات المحاسبية من أثر على حصيلة الزكاة والضريبة، تم استعراض تلك المبادئ والإجراءات ومدى تطبيقها في الواقع العملي من خلال مكاتب المحاسبة والمراجعة ومصلحة الزكاة والدخل بالمملكة، ومن خلال المقارنة بين الدراسة النظرية بالدراسة العملية المطبقة عليهما، تبين أنهما يتبعان المبادئ والإجراءات المحاسبية في الأنظمة الضريبية باستثناء أنظمة الزكاة التي طبقت بحقها المبادئ المحاسبية دون الإسلامية كما أوضحته نتائج الدراسة النظرية والعملية، وجرى إيضاح جوانب الاتفاق والاختلاف في التطبيق ووضع التوصيات التي تتلاءم والواقع العملي لكل من الزكاة والضريبة.

وينوه الباحث بأن دراسة (حافظ) أخذت بالمفهوم العام للمبادئ والإجراءات المحاسبية في كل من الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي للحد من التهرب الضريبي والتجنب الزكوي، ولم تتطرق الدراسة إلى دور مراجع الحسابات في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، وكانت نقاط الالتقاء بموضوع الدراسة الحالية الحد من التهرب الضريبي واختلفت مع الدراسة الحالية بأنها كانت على نظام ضريبة الدخل المطبق سابقاً في المملكة العربية السعودية لأكثر من خمسين سنة بدون تعديل أو تحديث مع المستجدات الاقتصادية والتطور الكبير الذي شهدته المملكة العربية السعودية، حيث إن المرحلة الحالية للاقتصاد السعودي تطلب إجراء إصلاح ضريبي يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية الداخلية، ويتواكب مع التطورات الاقتصادية العالمية، فقد صدر نظام ضريبة الدخل الجديد بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ

١٤٢٥/١/١٥هـ ليسهم في تحقيق تلك الأهداف ، كما صدرت اللائحة التنفيذية له بالقرار الوزاري رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.

٢ ـ **دراسة (الشهراني، ١٤٢٥هـ)** بعنوان:" الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي والحلول المقترحة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسباب الإدارية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في مصلحة الزكاة والدخل بمدينة الرياض، وكذا الإجراءات التي تطبقها المصلحة للحد من التهرب الضريبي، والحلول المقترحة للحد منه، وأظهرت الدراسة شيوع التهرب الضريبي ووجوده بين المكلفين بدفع الضرائب، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك أسباباً متعددة تؤدي إلى التهرب الضريبي في مصلحة الزكاة والدخل، حيث تبين وجود ضعف في نظام التدريب والتعليم المعمول به، وغموض وثغرات في الأنظمة واللوائح المطبقة، هذا بالإضافة إلى عدم فاعلية الرقابة والمتابعة وسوء التنظيم الإداري، كما أظهرت أن هناك ضعفاً عاماً في تطبيق الإجراءات التي تحد من التهرب الضريبي، سواء كانت تلك الإجراءات تنظيمية أو تحفيزية، كما توصلت الدراسة إلى بعض المقترحات للحد من التهرب الضريبي، وقد انتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات والتي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية، بزيادة التعاون بين المصلحة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وذلك فيما يتعلق بتدريب منسوبي المصلحة المختصين بالفحص والربط ووضع برامج مشتركة لمكافحة التهرب الضريبي والحد من التستر التجاري والاستفادة من آلية إعداد المعايير المحاسبية السعودية والتي تتناسب مع وضع المملكة وخاصة فيما يتعلق بالقياس والعرض وتطبيق النظام الضريبي وفيما يتعلق بتحديد القواعد التي تحكم إعداد البيانات المالية.

ويشير الباحث بأن دراسة (الشهراني) ركزت على صور التهرب الضريبي في نطاق علم الإدارة، ولم تتطرق إلى المجال المحاسبي بجميع تخصصاته محل الدراسة الحالية لدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، وكانت نقاط الالتقاء بموضوع الدراسة الحالية الحد من التهرب الضريبي واختلفت مع الدراسة الحالية بأنها كانت على نظام ضريبة الدخل المطبق سابقاً في المملكة العربية السعودية لأكثر من خمسين سنة بدون تعديل أو تحديث مع المستجدات الاقتصادية والتطور الكبير الذي شهدته المملكة العربية السعودية، حيث إن المرحلة الحالية للاقتصاد السعودي تطلب إجراء إصلاح ضريبي يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية الداخلية، ويتواكب مع التطورات الاقتصادية العالمية، فقد صدر نظام ضريبة الدخل الجديد بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ ليسهم في تحقيق تلك الأهداف ، كما صدرت اللائحة التنفيذية له بالقرار الوزاري رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.

ثانياً: الدراسات العربية:

١ - دراسة (أبو عجوة، ٢٠٠٠م) بعنوان:"محددات الفحص الضريبي في إطار الفحص النافي للجهالة لأغراض الخصخصة في مصر".

تناولت الدراسة تحليلاً لطبيعة محددات الفحص للموقف الضريبي في إطار الفحص النافي للجهالة في مجال الخصخصة لشركات قطاع الأعمال العام في مصر، وشملت الدراسة التطبيقية تقريري الفحص لشركتين إحداهما في مجال الصناعات الغذائية والأخرى في مجال الصناعات الكهربائية، وخلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- مازال الفحص النافي للجهالة في حاجة إلى تأصيل علمي من جانب المنظمات المهنية يحدد هيكله المتكامل الواجب أن يتم في ضوئه نظراً لزيادة حاجة المستخدمين إليه في السنوات الأخيرة خاصة في مصر.
- فحص الموقف الضريبي في حاجة إلى تبيان المحددات الرئيسية له من حيث القائم به، ونطاقه، والأساليب والإجراءات الممكنة وكيفية التقرير عنه ضمن تقرير الفحص النافي للجهالة.
- ضرورة النص في تقرير الفحص أنه لا يقدم تأكيداً كما إن التقرير قاصراً على الأطراف التي وافقت على القيام بالإجراءات الواجب أداؤها، وأن التقرير يتعلق فقط بالعناصر والحسابات المالية وغير المالية وأنه لم يمتد إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

٢ - دراسة (دردير، ٢٠٠٠م) بعنوان:" دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية: آثارها، أسبابها، مكافحتها".(بجمهورية مصر العربية).

تناولت الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها من أهم العناصر التي تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية، وتعد هذه الظاهرة من أهم الموضوعات التي تفرض نفسها على مجريات الأحداث، لاسيما في تلك الآونة التي اتجه فيها اهتمام دولة مصر العربية نحو الإصلاح الاقتصادي، مما يستوجب تحليل هذه الظاهرة ومعرفة العوامل التي أدت إليها، واقتراح الحلول الملائمة لها.

٣ - دراسة (العبادي، ٢٠٠١م) بعنوان:" مسئوليات المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسئولية الجنائية".(بجمهورية مصر العربية).

هدفت الدراسة عرض مفهوم وأنواع الخدمات الضريبية بما يوضح جوانب ومجالات تقديم هذه الخدمات، وبيان خصائص ومميزات مجالات تقديم الخدمات الضريبية وأثر ذلك على مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي لتقديم هذه الخدمات وبيان حدود المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي عن تقديم الخدمات الضريبية، وحدود المسئولية المدنية والمسئولية التأديبية وعرض بعض حالات المسئولية الجنائية والمدنية والتأديبية في واقع

الممارسة المهنية وذلك بما يوضح حدود وجوانب هذه المسئوليات، وبينت نتائج الدراسة بأن الخدمات الضريبية من أهم وأكثر الخدمات المهنية التي يمكن أن يقدمها مراجع الحسابات الخارجي انتشاراً وتعداداً، أن مقومات وضوابط الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي تتأثر بمجموعة من الخصائص والمميزات التي يتسم بها مجال تقديم الخدمات الضريبية، وأن الأداء المهني السليم وبذل العناية المهنية الواجبة في مجال تقديم الخدمات الضريبية من جانب مراجع الحسابات الخارجي يستلزم توافر مجموعة من المقومات والضوابط، وأن الخدمات الضريبية تعتبر المصدر الأساسي للمسئولية الجنائية، وقد يتعرض أيضا للمسئولية المدنية إزاء تقديمه للخدمات الضريبية إما بسبب إهماله وعدم بذله للعناية المهنية الواجبة، أو بسبب قبوله تقديم خدمات ضريبية وهو غير مؤهل لها تأهيلاً علمياً وعملياً مناسباً له، وقد يتعرض مراجع الحسابات الخارجي للمسئولية التأديبية إما بسبب الحكم عليه بالإدانة في جريمة التهرب الضريبي سواء كان ذي مساهمة أصلية أو تبعية في هذه الجريمة، أو بسبب إفشاء أسرار عملائه بقصد أو غير قصد أو بسبب تعرضه للمسئولية المدنية والحكم عليه بالتعويض أو بسبب تخطيه لقواعد وآداب السلوك المهني.

٤ - دراسة (منصور، ٢٠٠٣م) بعنوان: "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين".

وهدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، كما حاولت الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك، وقد خلص الباحث إلى مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وقسمها إلى عوامل مهمة جداً ومن أبرزها النفور الطبيعي من الضرائب، وعوامل مهمة من بينها غياب الوعي الضريبي، وغياب الأنظمة الضريبية الحديثة، وعوامل ضعيفة الأهمية مثل: انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، والغموض في النظام الضريبي، وضعف كفاءة مأمور التقدير (الفاحص الضريبي).

٥ - دراسة (قاسم، ٢٠٠٣م) بعنوان:" التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين".

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وأشكال التهرب من ضريبة الدخل في الضفة الغربية والوقوف على الأسباب الكامنة وراء هذه الظاهرة، ومن ثم معرفة الآثار الناجمة عن هذا التهرب بالإضافة إلى وضع آلية لإعاقة ومعالجة التهرب الضريبي وتقديمها للدوائر الضريبية لتضمينها في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والإجراءات الضريبية الأخرى، وأجرى الباحث مسحاً ميدانياً لعينة عشوائية من ٧٦ شخصاً مثلت وجهة نظر الإدارة الضريبية والأطراف ذات العلاقة في أسباب التهرب الضريبي في فلسطين وذلك بواسطة استبانة صممت لهذا الغرض، وقد أظهرت نتائج الدراسة إن التهرب من ضريبة الدخل يعود بشكل أساسي إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والإدارية والتشريعية والنفسية، وأهمها قلة التنسيق بين الدوائر الحكومية ودوائر ضريبة الدخل وعدم

المساواة في تطبيق الأنظمة الضريبية وضعف في الوعي الضريبي وغموض القانون الضريبي المطبق والمغالاة في الأسعار الضريبية وضعف الجزاء الذي يفرض على المتهربين وكراهية المكلف لدفع الضريبة.

٦ - **دراسة (بولخوخ، ٢٠٠٣م)** بعنوان:"الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة". (بدولة الجزائر).

تناولت الدراسة صميم نظرية التنمية الاقتصادية إلى جانب محاولة التعمق والتدقيق أكثر فيه، حيث إن الرقابة الجبائية تعتبر كأداة لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بقصد الحد من آثارها الضارة، رغم الصعوبات بغياب الإحصائيات الرسمية بالإضافة إلى صعوبة التعامل مع النصوص التشريعية التي اختلفت عبر فترات، وأيضاً عدم تقديم المسئولين المعنيين يد المساعدة، خاصةً فيما يتعلق منها بالمعلومات والأرقام محل البحث.

٧ - **دراسة (حوسو، ٢٠٠٥م)** بعنوان:"التدقيق للأغراض الضريبية".(بفلسطين).

هدفت الدراسة إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنيوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير المراجعة لمختلف أوجه أنشطة مراجعة الحسابات الممارسة حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها، واستخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع مراجعة الحسابات بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن إيجاد نظام فحص ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في الأنظمة الضريبية أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة ومراجعة الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

٨ - **دراسة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م)** بعنوان:"مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية".

هدفت الدراسة على قياس مدى مصداقية البيانات المالية المدققة المتمثلة في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، بدءاً من تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف الأحداث الاقتصادية، وصولاً إلى إعداد البيانات المالية والتي تمثل الناتج النهائي للعمل المحاسبي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومروراً بتدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد، لإعطاء رأيه المهني حول مدى صحة تمثيلها لواقع الشركة المالي ونتيجة أعمالها وذلك وفقاً لمعايير تدقيق متعارف عليها، وخرجت الدراسة بنتائج من

أهمها: أن بعض سلوكيات مراجعي الحسابات الخارجيين في التعامل مع الإدارة الضريبية خارجة عن قواعد السلوك المهني مثل: النزاهة والاستقامة والأمانة بسبب غياب الرقابة الفاعلة على أعمالهم، وعدم وجود عقوبات فاعلة عليهم.

٩ - **دراسة (شرف والعريبد، ٢٠٠٧م)** بعنوان: "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة: دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن".

بينت نتائج الدراسة أن لإدارة الجودة الشاملة العديد من المتطلبات ومن أهمها تحديد وتوثيق الإجراءات والعمليات المتعددة التي تؤثر في جودة المنتج أو الخدمة، لذلك قامت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لدى اعتمادها نظام الجودة بتحديد إجراءات كل خدمة من الخدمات المساندة وتوثيقها، مما أدى إلى زيادة كفاءة أدائها وفعاليتها وسرعة إنجازها ودقته باستثناء خدمة الفحص الضريبي التي تشكل النسبة الأكبر والأهم من عمل الدائرة، والذي لا يزال يتم على نحو غير مؤسسي، وغير متجانس في أداء الفاحصين واتساع مساحة اجتهادهم في تقدير الربح الخاضع للضريبة، إضافة لازدياد حالات التهرب الضريبي، الأمر أسترعى اهتمام الباحث في محاولة منه لإبراز دور الفحص الضريبي وأهميته من جهة وتحديد إجراءات عمله وتوثيقها من جهة أخرى، بهدف مساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعه لنظام إدارة الجودة الشاملة مستقبلاً.

١٠ - **دراسة (عبد الغفور، ٢٠٠٨م)** بعنوان:"العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية". (بفلسطين).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما، ومن ثم أثر ذلك على مستوى التحصيل والجباية، وطبقت الدراسة على عينة بلغ حجمها (٥٠٠) مستجيب، وذلك من خلال استبانة تكونت من (٣٠) عبارة موزعة على خمسة محاور، وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج التي أثرت إيجاباً وهي: رفض الفاحص الضريبي للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في النظام الضريبي، بالإضافة إلى تنظيم النظام للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها، أما أهم الفقرات التي أثرت سلباً على التحصيل والجباية فتمثلت بعدم مراعاة نظام ضريبة الدخل لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك الفاحص الضريبي لواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة إلى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص نظام ضريبة الدخل الفلسطيني.

ثالثاً: الدراسات الأجنبية:

١ - دراسة (Lars P-Feld & Bruno S. Frey, 2002) بعنوان:"سلطة الضريبة ودافع الضرائب، تحليل استطلاعي". (بسويسرا).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بحث الالتزام الضريبي من خلال النظر إلى كيفية تعامل سلطة الضرائب مع دافعي الضرائب، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من أجل الحصول على التزام ضريبي من دافعي الضرائب يجب على سلطة الضرائب إن تعامل دافع الضرائب باحترام، أما إذا استخدمت عنصر الإجبار لدفعه على الالتزام فان هذا سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت، وبيت الدراسة من خلال استخدام البيانات على أقاليم سويسرا التي غطت خمس فئات مختلفة من السنوات (١٩٧٠م - ١٩٩٥م) وأن هناك علاقة بين كيفية معاملة مسئولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي، وان العلاقة السيكولوجية (النفسية) تفسر المدى العالي للروح المعنوية الضريبية والتي تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي، بمعنى أنه كلما كان هناك علاقة إيجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد ذلك على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

٢ - دراسة صندوق النقد الدولي:

(International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department, 2002)

بعنوان:" إصلاح الإدارة الضريبية في شرق آسيا".

وهدفت هذه الدراسة إلى بحث أهم التحديات التي واجهت الإدارة الضريبية في الصين، وتوضيح أهم المساهمات التي قدمتها لحل المشاكل الجادة ومن ثم تبيان أفضل الطرق التي يمكن استخدامها لمواجهة التحديات والصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية، حيث أوضحت إن هناك تحديات واجهت الإدارة الضريبية منها الزيادة السريعة في أعداد دافعي الضرائب، وتحول هيكل الإنتاج، إضافة إلى واقع العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، عدا القوانين المطبقة التي أصبحت غير ملائمة لاقتصاد السوق المعدل، أضف إلى ذلك المساحة الشاسعة للبلاد، وقد كان لهذه العقبات أثر ملحوظ في انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الناتج المحلي، ويقابله ازدياد عدم الالتزام بين دافعي الضرائب وانخفاض إنتاجية موظفي الضرائب، وقد أظهرت الدراسة بأن الصين عملت على معالجة هذه العقبات وذلك من خلال إعادة تصميم وتسهيل النظام الضريبي، حيث قامت بإدخال طريقة جديدة لتحصيل الضرائب وعملت على تحديث نظام إدارة الضرائب من خلال إجراءات منظمة وميسرة وكذلك عملت على تعزيز فهم واقع الضرائب من خلال نشر التوعية الضريبية وتحقيق العدالة، وقد استفادت الصين حسب ما أظهرته هذه الدراسة، من هذه العملية، حيث خرجت بمجموعة من النتائج الهامة، مثل ازدياد الجباية الضريبية، وأن الإدارة الضريبية أصبحت أكثر ملائمة مع اقتصاد السوق

الحر، وبعد ذلك خرجت هذه الدراسة بمجموعة من الدروس يمكن استخلاصها من تجربة الصين الإصلاحية في مجال الضرائب من أهمها:

- أن تبسيط نظام الضرائب يكون غالباً شرطاً مسبقاً لتحسين الإدارة الضريبية.
- الإصلاح الناجح يتطلب توجيه ودعم هام من الإدارة المركزية.
- إصلاح الإدارة الضريبية في الاقتصاديات المتحولة هي عملية طويلة الأجل.

٣ - **دراسة (Hanousek and Palda, 2004)** بعنوان:" نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة. (بالولايات المتحدة الأمريكية).

وهدفت الدراسة إلى التعرف على نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المواطنين يتهربون من دفع الضريبة إذا هم اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة وأن المواطنين الذين يعتقدون بأنهم يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب وإن زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة (٢٠%) تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة بنسبة (١٣%)، وكذلك يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين حيث إن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بدفع ما عليهم من ضرائب.

٤ - **دراسة (Simon James & Clinton Alley, 2004)** بعنوان:"الالتزام الضريبي:التقدير الذاتي والإدارة الضريبية". (بنيوزلندا).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف معنى التقدير الذاتي وكذلك وصف هدف الالتزام الضريبي وأهم العوامل التي تؤثر على رغبة دافعي الضرائب للالتزام والامتثال للنظام الضريبي، وأظهرت هذه الدراسة أن هناك طريقتين لفرض الالتزام الضريبي وهما الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية (الأخلاقية) وتستخدمان لتشجيع المكلفين للالتزام بدفع الضرائب، وخرجت هذه الدراسة إلى توصية بأن القساوة والتشدد في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين بالالتزام، وبالتالي يعتبرونه نظاماً غير عادل، وعليه يجب الموازنة بين تشجيع المواطنين على الالتزام وبين الردع القاسي لعدم الالتزام، وخلص الباحث بأن هناك الكثير لدراسته عن حوافز دافعي الضرائب وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة، وطالما أن بيئة دافعي الضرائب تتغير فإن البحوث عن سلوك دافعي الضرائب سوف تستمر.

٥ - **دراسة (Michael D" Ascenzo,2005)** بعنوان:"العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب ".

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب، وأهم العوامل التي تؤثر على هذه العلاقة، وقد خرجت هذه الدراسة بالعديد من النتائج الهامة منها، أن العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء

الضرائب ودافعي الضرائب يجب أن تكون تبادلية، بحيث يكون هناك ثقة واحترام متبادل، وعليه يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب، وحتى تتمكن من ذلك يجب أن يقوم النظام الضريبي بداية على العدالة والكفاءة والفاعلية، وكذلك خرجت الدراسة بأن وكلاء الضرائب يلعبون دوراً حاسماً في عملية كفاءة وفاعلية النظام الضريبي، وذلك من خلال التأثير الذي يملكونه على زبائنهم، فهناك منافع للإدارة الضريبية من وكلاء الضرائب حيث أنها من خلال تعاملها مع وكيل ضرائب واحد يمكنها التأثير على العديد من دافعي الضرائب، وكذلك هناك منافع لدافعي الضرائب حيث أن وكيل الضرائب تقع على عاتقه مهمة نشر الوعي والثقافة الضريبية بين صفوف المكلفين الذين يمثلهم وذلك من خلال تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

٦ - **دراسة (Moser and Evans, 1995)** بعنوان:" آثار عدم المساواة الأفقية وتبادل الآراء بشأن التقارير الضريبية والقرارات".

وتقوم هذه الدراسة على فرضية في ظل عدم العدالة الأفقية سيقدم دافع الضريبة إقراره الضريبي بدخل أقل أو أكثر عندما يتم زيادة أو تخفيض معدل الضريبة مع بقاء الخدمات العامة المقدمة للمواطنين ثابتة، حيث إن النظرية الاقتصادية تقوم على أن دافعي الضرائب سيعلنون عن دخل أكبر بينما نسبة الضريبة تزيد، بسبب أن المواطنين يقيسون مدى العقوبة التي سوف يتحملونها مع المكاسب التي يتم تحقيقها في حالة عدم إفصاحهم عن دخلهم بالكامل، ومن أهم نتائج الدراسة ما يأتي:

- أن دافعي الضريبة يعلنون عن دخل أكثر عند شعورهم بالعدالة الأفقية.
- أنه لا يوجد تأثير لعدم وجود عدالة تبادلية على إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي لشعور المكلف بأن هذا الأمر عام على جميع المواطنين.
- أن إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي يزيد وينخفض حسب زيادة وانخفاض المخاطر المترتبة على التهرب الضريبي في حالة ارتفاع نسبة الضريبة.

٧ - **دراسة (Paul D. Paton, 2005)** بعنوان:"إعادة التفكير في دور مراجع الحسابات الخارجي وحسم النقاش حول خدمات مراجعة الحسابات للضرائب". (بالولايات المتحدة الأمريكية وكندا).

حيث تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الفنية في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، بأنها تتغير بشكل ملحوظ خلال السنوات الأخيرة عقب انهيار شركة إنرون ومجيء ساربينز اوكسلي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كان هناك تركيز جديد على استقلال لوظيفة مراجعة الحسابات وإجراء الإصلاحات التشريعية والتنظيمية لتوضيح القضايا المحيطة باستقلال مراجعي الحسابات، ومع ذلك كان ينبغي أن تكون شركات مراجعة الحسابات يسمح لها بتقديم الخدمات الضريبية للعملاء بالإضافة لمراجعة الحسابات، وفي حين أن الكونغرس الأمريكي بدأ بمنع مراجعي الحسابات الخارجيين من تقديم خدمات المراجعة والخدمات الضريبية في

آن واحد، غير أن هذا المنع غير مدعوم بحكم نهائي حتى الآن والذي يسمح لمراجعي الحسابات الخارجيين بتوفير بعض الخدمات الضريبية، وذلك لأن مراجعي الحسابات الخارجيين قاموا بتقديم الخدمات الضريبية لسنوات عديدة من دون أي وقائع للاستقلال، وبسبب ضعف الضمانات التي فرضها النظام الجديد الذي يحد من إمكانية سوء المعاملة، ومع ذلك تستخدم كندا أكثر المبادئ المستندة إلى معايير مراجعة الحسابات، وفي حين أن هناك فجوة توقعات بين واقع توفير خدمة مراجعة الحسابات ومفاهيم السوق لدور مراجعي الحسابات الخارجيين الأمر الذي يجعل ذلك أكثر صعوبة لإيجاد التوازن المناسب، ويخلص الباحث أن الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الضربات على التوازن الذي يعزز المراجعة والتنظيم المناسب لها تحتفظ بالحرية في اختيار الشركات من مقدمي الخدمات المهنية.

٨ - دراسة (Pauline Niemirowski & Alexander J, 2006)

بعنوان:"هل موظفو مكتب الضريبة الاسترالي ودافعو الضرائب الملتزمون ينظرون إلى الضريبة من نفس وجهة النظر أم أن هناك فصلاً ذا درجة جوهرية". (باستراليا).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان موظفو مكتب الضريبة ودافعو الضرائب يفهمون ويعتبرون ويفسرون ويتعاملون مع قضايا الضرائب بنفس الطريقة أم لا. وقد تم تصميم استبيان مسحي اشتمل على السلوكيات (الأخلاق، الضريبة، المعتقدات، التوجهات والقيم، الكفاءة والمعرفة الضريبية، عوامل اجتماعية مثل: القناعة وعوامل أسلوب الحياة)، وقد شملت العينة المسحية (٣٥٨) موظف ضريبة و (٢٩٢) مكلف ضريبي، وقد تم اختيار هذه العينة لتحديد التشابه والاختلافات الدالة إحصائياً، والنتائج كان من المتوقع أن تظهر تطابق مرتفع بين إجابات أفراد العينة، ولكن ظهر أن هناك اختلافاً هاماً، حيث إن النتائج أشارت أن سلوكيات دافعي الضرائب لم تكن مؤشراً على نفس وجهة النظر، وقد خلصت الدراسة إلى نتيجة رئيسة هي أن هناك تطابقاً في الإجابات فيما يخص (تعقيد الضريبة، والصعوبات مع عملية الإدارة الضريبية، العدالة، الكفاءة، الأخلاق) إضافة إلى ذلك خرجت هذه الدراسة إلى أن هناك اختلافين غير ظاهرين هما عدم التكافؤ بين دافعي الضرائب الملتزمين وموظفي مكتب الضريبة، وأن عجز الكفاءة الضريبية وعجز مسئولية الالتزام الضريبية أكدت لماذا أغلبية دافعي الضرائب كان لديهم علاقات مباشرة مع وكلاء الضريبة، وعلاقات غير مباشرة مع موظفي مكتب الضريبة.

٩ - دراسة (Patrick A Imam & Davina F. Jacobs, 2007)

بعنوان:"أكثر الفساد على الإيرادات الضريبية". (الشرق الأوسط).

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الأوسط، ولقد توصلت إلى نتيجة أن السبب في انخفاض التحصيلات الضريبية هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأن هذا الأمر جعل المكلفين لا يثقون بهذه

الحكومات، مما دفعها إلى عدم الالتزام الضريبي، وخرجت الدراسة أيضاً بأن هناك بعض أنواع الضرائب تأثرت بهذا العامل أكثر من غيرها، وهذه الضرائب تتطلب التفاعل والإيصال المتكرر بين سلطات الضرائب والأفراد، وخلصت الدراسة بتوصية أنه إذا أرادت الحكومات أن ترفع من معدل الإيرادات الضريبية فإن ذلك يتم من خلال معالجة الفساد، وزيادة الرفاه الاجتماعي للمواطنين عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكلفين من خلال نصوص التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة والسارية، المفعول بها داخل الدولة نفسها.

١٠ - **دراسة (Mohammad Bakri, 2007)** بعنوان:" الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبين والمراجعين، وموقف المساومة من الهيئات المهنية في عالم الشركات: شواهد من الشركات بنيجريا".

تناولت الدراسة بشأن حدوث بعض الخسائر لدى المستثمرون بدولة نيجيريا لعدة مليارات من الدولارات بسبب تواطؤ بعض المحاسبين والمراجعين الخارجيين مع مدراء الشركات بالتزوير والمبالغة بحسابات الشركات، نتيجة لبعض الممارسات غير الأخلاقية من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين والتي من شأنها أدت إلى إغلاق معظم الشركات، وأن بعض الشركات وضعت تحت الحراسة لسوء السلوك المهني، ومع ذلك فإن الأحكام القانونية تلزم مراجعي الحسابات الخارجيين بتقديم تقرير إلى المنظمين في حالات وقوع الاحتيال وسوء التصرف المشتبه به من المحاسبين، وتبحث هذه الورقة في الادعاء بأن الهيئات المهنية قادرة على حماية المصلحة العامة باستخدام الوثائق الأرشيفية لتقدم أدلة توحي بسوء السلوك المهني من قبل المحاسبين بالشركات وتقدم الورقة دليلاً آخراً على أن إحجام الهيئات المهنية في التحقيق أو تأديب المحاسبين المخطئين ومراجعي الحسابات الخارجيين أدى إلى تجاهل الأخطاء واستمرارها.

١١ - **دراسة (Prem Sikka, 2010)** بعنوان:"الدخان والمرايا: المسئولية الاجتماعية للشركات والتهرب من دفع الضرائب".

ناقشت الدراسة المسئولية الاجتماعية للشركات، غير أن هذه الورقة تلفت الانتباه إلى الفجوات ما بين الشركات والقرارات، بما في ذلك شركات المحاسبة الكبرى التي تقدم وعود من السلوك ألا مسئول، ولكن الانغماس في التهرب من دفع الضرائب يظهر التناقضات بين الكلام والعمل وقد حقق نتائج سلبية.

- خلاصة الدراسات السابقة:

تبين أن معظم الدراسات المعروضة سابقاً، قد تناولت مواضيع ترتبط بمجال الضرائب بشكل عام، ويلاحظ أن الدراسة الحالية تلتقي مع الدراسات السابقة باعتبارها أخذت بالمفهوم العام لجميع الدراسات وخاصة (التهرب الضريبي) ويتم ربطها مع بعضها البعض للوصول إلى الهدف المرجو منه في عنوان الدراسة

الحالية (دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية).

وأما بالنسبة للدراسات السابقة التي تناولت مواضيع ترتبط بمجال الدراسة الحالية بشكل خاص في بعض جوانب الدراسة النظرية والميدانية مثل:

- دراسة (حافظ، ١٤١٧هـ) بعنوان:"دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي والزكوي في المملكة العربية السعودية".
- دراسة (العبادي، ٢٠٠١م) بعنوان:"مسئوليات المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسئولية الجنائية".
- دراسة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م) بعنوان:"مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية".
- دراسة (حوسو، ٢٠٠٥م) بعنوان:" التدقيق للأغراض الضريبية".
- دراسة (Michael D" Ascenzo, 2005) بعنوان:" العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب".
- دراسة (Paul D Paton, 2005) بعنوان:"إعادة التفكير في دور مراجع الحسابات الخارجي وحسم النقاش حول خدمات مراجعة الحسابات للضرائب".
- دراسة (Mohammad Bakri, 2007) بعنوان:"الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبين والمراجعين، وموقف المساومة من الهيئات المهنية في عالم الشركات: شواهد من شركات نيجيريا".

وفيما يخص النتائج التي خرجت بها الدراسات السابقة، فقد أشارت الدراسات السابقة إلى العديد من النتائج وكان أبرزها الآتي:

١ - دراسة (العبادي، ٢٠٠١م):

- الخدمات الضريبية تعتبر المصدر الأساسي للمسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، وقد يتعرض أيضاً للمسئولية المدنية إزاء تقديمه للخدمات الضريبية إما بسبب إهماله وعدم بذله للعناية المهنية الواجبة أو قيامه بتقديم الخدمات الضريبية وهو غير مؤهل لها تأهيلاً علمياً وعملياً أو بسبب تخطيه لقواعد سلوك وآداب المهنة.
- يتعرض مراجع الحسابات الخارجي للمسئولية التأديبية إما بسبب الحكم عليه بالإدانة في جريمة التهرب الضريبي، سواء كان ذا مساهمة أصلية أو تبعية في هذه الجريمة، أو بسبب إفشاء أسرار عملائه بقصد أو غير قصد.

٢ - دراسة (الشهراني، ١٤٢٥هـ):

- غموض وثغرات في الأنظمة واللوائح المطبقة.
- هناك ضعفاً في تطبيق الإجراءات التي تحد من التهرب الضريبي.

٣ - دراسة (منصور، ٢٠٠٣م):
- غياب الأنظمة الضريبية الحديثة.
- الغموض في النظام الضريبي.
- ضعف كفاءة الفاحص الضريبي.

٤ - دراسة (قاسم، ٢٠٠٣م):
- غموض النظام الضريبي المطبق.
- ضعف الجزاء الذي يفرض على المتهربين.

٥ - دراسة (حوسو، ٢٠٠٥م):
- إن إيجاد نظام فحص ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا يكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في الأنظمة الضريبية أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن الهيئات المهنية، وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع الهيئات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة ومراجعة الحسابات.

٦ - دراسة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م):
- إن بعض سلوكيات مراجعي الحسابات الخارجيين في التعامل مع الإدارة الضريبية خارجة عن قواعد السلوك المهني مثل: النزاهة، الاستقامة، والأمانة.
- غياب الرقابة الفاعلة على أعمال مراجعي الحسابات الخارجيين.
- عدم وجود عقوبات فاعلة على دور مراجعي الحسابات الخارجيين.

٧ - دراسة (Michael D" Ascenzo, 2005):
- إن وكيل الضرائب (مراجع الحسابات الخارجي) يقع على عاتقه مهمة نشر الوعي والثقافة الضريبية بين صفوف المكلفين الذين يمثلهم وذلك من خلال تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

٨ - دراسة (Paul D. Paton, 2005):
- إن الكونغرس الأمريكي بدأ بمنع مراجعي الحسابات الخارجيين من تقديم خدمات المراجعة والخدمات الضريبية في آن واحد عقب انهيار شركة إنرون.

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها ركزت على أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية من الجوانب الآتية:
- الأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

- الواقع المهني لمراجع الحسابات الخارجي بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي.
- التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي واستقامته من الناحية الأخلاقية والسلوكية، واستقلاله وعدم وجود أي ضغوط عليه من المكلفين الضريبيين.
- طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل ومدى استنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل.
- مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي.

وكما تبحث الدراسة الحالية في المستجدات الحديثة لدور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية بصفتها الجهة المخولة والمنظمة لجميع الخدمات المهنية التي يقوم بها المحاسب القانوني (مراجع الحسابات الخارجي)، والتي تساهم في إيجاد موقف حيادي مابين دور مراجع الحسابات الخارجي وبين رضا المستفيدين، وعلى سبيل المثال: صدور معيار مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، وكذلك دراسة التحديثات الجديدة التي جاء بها معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل بما يتلاءم مع نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ ليسهم في تحقيق الأهداف، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.

١ - الفصل الأول: مدخل الدراسة.

١/١. مقدمة البحث.
٢/١. مشكلة البحث.
٣/١. أهمية البحث.
٤/١. أهداف البحث.
٥/١. منهجية البحث.
٦/١. أساليب جمع البيانات.
٧/١. حدود ونطاق البحث.
٨/١. الدراسات السابقة.
٩/١. خلاصة الدراسات السابقة.

٢ - الفصل الثاني: الواجبات والأدوار التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

١/٢. **المبحث الأول**: نظرة الأنظمة لدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية.
٢/٢. **المبحث الثاني**: معايير المراجعة التي تحكم دور مراجع الحسابات الخارجي بأن تكون معززة بالثقة في المملكة العربية السعودية.
٣/٢. **المبحث الثالث**: مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.
٤/٢. **المبحث الرابع**: تقارير المراجعة الصادرة من مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.
٥/٢. **المبحث الخامس**: مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

٣ - الفصل الثالث: طرق تعامل الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل مع البيانات المالية التي تمت مراجعتها أو الشهادة عليها من مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

١/٣. **المبحث الأول**: ماهية الفحص الضريبي.
٢/٣. **المبحث الثاني**: الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي.
٣/٣. **المبحث الثالث**: إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية.
٤/٣. **المبحث الرابع**: الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

٤ ـ الفصل الرابع: أثر معايير المحاسبة والمراجعة ونظام ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

١/٤. **المبحث الأول**: ماهية التهرب الضريبي.
٢/٤. **المبحث الثاني**: أثر معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.
٣/٤. **المبحث الثالث**: أثر معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية في التجنب من التهرب الضريبي.
٤/٤. **المبحث الرابع**: مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

٥ ـ الفصل الخامس: الدراسة الميدانية:

١/٥. منهج البحث.
٢/٥. مجتمع وعينة الدراسة.
٣/٥. طريقة جمع البيانات.
٤/٥. صدق الأداة وثباتها.
٥/٦. أسلوب معالجة وتحليل البيانات.
٦/٥. تحليل البيانات.

٦ ـ الفصل السادس: خلاصة البحث:

١/٦. النتائج.
١/٦. التوصيات.

الفصل الثاني:

الواجبات والأدوار التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

- **المبحث الأول**: نظرة الأنظمة لدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية.
- **المبحث الثاني**: معايير المراجعة التي تحكم دور مراجع الحسابات الخارجي بأن تكون معززة بالثقة في المملكة العربية السعودية.
- **المبحث الثالث**: مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.
- **المبحث الرابع**: تقارير المراجعة الصادرة من مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.
- **المبحث الخامس**: مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

الفصل الثاني:
الواجبات والأدوار التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

المقدمة:

عندما ينتهي المحاسب من إعداد البيانات المالية في نهاية السنة المالية، فإن هذه البيانات تحتاج إلى جهة حيادية ومستقلة لإعطائها الثقة والمصداقية من قبل مستخدميها، وتتمثل هذه الجهة المحايدة في مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) والمرخص له، والذي سمح له النظام بمزاولة مهنة المراجعة من قبل الهيئات المهنية ذات العلاقة، لذا يبدأ عمل مراجع الحسابات الخارجي من حيث انتهى عمل المحاسب من إعداد البيانات المالية، فيقوم مراجع الحسابات الخارجي بالمراجعة وتقديم خدماته، لإبداء رأيه الفني حول التمثيل العادل لصحة البيانات المالية من خلال تقرير يقدمه للجهة الذي كُلف من قبلها (عبدالله، ١٩٨٢م).

وإن المراجعة عبارة عن عملية منهجية ومنظمة يقوم بها نوع معين من المحاسبين يطلق عليهم المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات الخارجيين) (CPA) وينصب عملهم على فحص ومراجعة التقارير المالية بشكل حيادي عن طريق جمع القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث المالية لتحديد مدى الاتفاق والتوافق بين هذه النتائج المتمثلة بالبيانات المالية مع المبادئ والمعايير المقررة والمقبولة قبولاً عاماً على مستوى مهنة المراجعة، وتبليغ الجهات المعنية بنتائج أعمال المراجعة ضمن وقت مناسب لمساعدتهم في توجيه قراراتهم بشكل مناسب (Arens, 2003).

ويمكن القول أن المراجعة ما هي إلا حاجة انبثقت من العلاقة التعاقدية التي تربط بين كل من الشركة وحملة أسهمها من جهة والمدراء والموظفون والدائنون من جهة أخرى، إلا أن هذه الحاجة في العصر الحديث ظهر ما هو ملزم أكثر منها كون أن هناك بعض الأنظمة أصبحت تتطلب ضرورة استخراج بيانات مالية مدققة (مراجعة)، مثل: الإدارات الضريبية وأنظمة أسواق المال التي تشترط وجود بيانات مالية مدققة لدواعي الثقة بها (Messier, 2000).

وحيث قضت الفقرة (هـ) من المادة الستين من نظام ضريبة الدخل الجديد (نظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ) بالمملكة العربية السعودية والفقرة (٦) من المادة السابعة والخمسين من اللائحة التنفيذية للنظام انه " بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (١) مليون ريال سعودي يجب أن يشهد محاسب قانوني (مراجع حسابات خارجي) مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار وما تضمنه من معلومات خصوصاً أن معلومات الإقرار مستخرجة

من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها، وأن الإقرار أعد وفقاً لمعايير ومتطلبات وأحكام ضريبة الدخل في المملكة".

وعلى ضوء ما سبق تم تقسيم الفصل الثاني لخمسة مباحث لمعرفة نظرة الأنظمة، ومعايير المراجعة، ومقومات وضوابط الأداء المهني السليم وأنواع تقارير البيانات المالية والمسئوليات تجاه البيانات المالية لمراجع الحسابات الخارجي في مجال خدماته لأعمال المراجعة والخدمات الضريبية بشأن تقديمها لمصلحة الزكاة والدخل والتي تعزز ثقتهم تجنباً للتهرب الضريبي بشكل واضح ومرتبط بالجهد والعناية المهنية المبذولة، واستقلاله في مظهره أو جوهره لعدم تعرضه للمسئوليات القانونية المختلفة.

المبحث الأول: نظرة الأنظمة لدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية:

١ ـ نظرة النظام العام في الإسلام لدور مراجع الحسابات الخارجي.
٢ ـ نظرة نظام الشركات لدور مراجع الحسابات الخارجي.
٣ ـ نظرة نظام المحاسبين القانونيين لدور مراجع الحسابات الخارجي.
٤ ـ نظرة قواعد سلوك وآداب المهنة لدور مراجع الحسابات الخارجي.
٥ ـ نظرة النظام الضريبي لدور مراجع الحسابات الخارجي.

أولا: نظرة النظام العام في الإسلام لدور مراجع الحسابات الخارجي:

حيث إن مسئولية المراجع من منظور شرعي هي مسئولية ديانة من وجه تدور بين الحل والحرمة والثواب والعقاب، وهي مسئولية أداء وتحمل وقضاء يتحمل مسئولية التقصير في أدائها والتفريط في القيام بها على الوجه المطلوب بمقتضى العقد وحسب أعراف المهنة ومعاييرها، أمام كل من يعتمد على بياناته سواء كان الطرف المتعاقد معه أو المتعامل مع المنشأة أو المتعامل في أسهمها اعتماداً على بياناته أو الجهات الحكومية ومنها مصلحة الزكاة والدخل، فيما يتعلق بمهنته (الأطرم، ١٤٣٠هـ).

"والمبادئ والقواعد الأخلاقية ليست ابتكاراً جديداً بل قد سبق الإسلام في تقعيد تلك المبادئ وتأصيلها منذ ظهور هذا الدين الحنيف، فمبادئ الشهادة الصادقة واجتناب شهادة الزور، وعدم كتمان الحق والاستقامة والصدق والأمانة والتمسك بالحق والعدل والتحكم في الأهواء وعدم الخيانة، والإخلاص في أداء العمل تعد من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتمها. والأمانة والاستقامة هما من مكونات الشخصية الإسلامية، وهما من الخصائص الأساسية المميزة للعمل المهني، وهما أيضاً من الخصائص التي يستقى منها المجتمع ثقته في المهنة، وتقتضي الأمانة من مراجع الحسابات الخارجي أن يكون نزيهاً صادقاً" (المعتاز، ١٤٢٩هـ، ٢٥٦-٢٥٧).

وفي هذه المعاني وردت آيات كثيرة في القرآن الكريم كالآتي:

- حيث جاء في معنى الشهادة الصادقة:

- قول الله تعالى: (**وَإِذَا قُلْتُمْ فَاعْدِلُواْ وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَى وَبِعَهْدِ اللهِ أَوْفُوا ذَلِكُمْ وَصَّاكُم بِهِ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ**)، (سورة الأنعام، الآية ١٢٥).

- وجاء في الحث على الاستقامة:

- قول الله تعالى: (**فَاسْتَقِمْ كَمَا أُمِرْتَ وَمَن تَابَ مَعَكَ**)، (سورة هود، الآية ١١٢).
- وقوله تعالى: (**وَأَوْفُوا بِالْعَهْدِ إِنَّ الْعَهْدَ كَانَ مَسْؤُولاً**)، (سورة الإسراء، الآية ٤٣).

- وجاء في تحكيم في الأهواء وعدم المحاباة أو التكلف وتحميل الأشياء مالا تحتمل:
- قول الله تعالى: (**فلاَ تَتَّبعُوا الهَوَى أن تَعْدلُواْ وَإن تَلْوُواْ أوْ تُعْرضُواْ فَإنَّ اللهَ كَانَ بمَا تَعْمَلُونَ خَبيراً**)، (سورة النساء، الآية ١٣٥).

- وجاء في التحذير من خيانة الأمانة:
- قول الله تعالى: (**يَا أيّهَا الَّذينَ آمَنُواْ لاَ تَخُونُواْ اللهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُواْ أمَانَاتكُمْ**)، (سورة الأنفال، الآية ٢٧).

- وجاء في معنى الصدق:
- قول الله تعالى: (**يَا أيّهَا الَّذينَ آمَنُواْ اتَّقُواْ اللهَ وَكُونُواْ مَعَ الصَّادقينَ**)، (سورة التوبة، الآية ١١٩).

- وجاء في عدم كتمان الحق أو السكوت عليه:
- قول الله تعالى: (**وَلاَ تَكْتُمُواْ الشَّهَادَةَ وَمَن يَكْتُمْهَا فَإنَّهُ آثمٌ قَلْبُهُ وَاللهُ بمَا تَعْمَلُونَ عَليمٌ**)، (سورة البقرة، الآية ٢٨٣)

ثانياً: نظرة نظام الشركات لدور مراجع الحسابات الخارجي (وزارة المالية، نظام الشركات، ١٤٠٣):

- لا يجوز لمراجع الحسابات في المادة (١٣٣) أن يذيع إلى المساهمين في الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب تغييره فضلاً عن مساءلته عن التعويض. هذا ويسأل مراجع الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة والمساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله. وإذا تعدد المراجعون المشتركون في الخطأ كانوا مسئولين بالتضامن.

- كما جاء بالمادة (٢٢٩) في الفقرة (٦) ما يلي: " مع عدم الإخلال بما تقضيه أحكام الشريعة الإسلامية؛ يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تتجاوز سنة بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال سعودي ولا تتجاوز عشرين ألف ريال سعودي أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات (مراجع الحسابات الخارجي) أو مصف ذكر عمداً بيانات كاذبة في الميزانية أو في حساب الأرباح والخسائر أو فيما بعد من تقارير للشركاء أو الجمعية العامة أو أغفل تضمين هذه التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو عن غيرهم".

ثالثاً: نظرة نظام المحاسبين القانونيين لدور مراجع الحسابات الخارجي:
يجب على المحاسب القانوني (مراجع الحسابات الخارجي) طبقاً لنص المادة (١٠) من نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/ ١٤١٢هـ التقيد بسلوك وآداب المهنة، وكذلك بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كما يجب التقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة، ويسأل المحاسب القانوني (مراجع الحسابات الخارجي)، وكما جاء بالمادة (١٥) عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله وتكون المسئولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة.

كما نصت المادة (٢٨) من نظام المحاسبين القانونيين، تطبق على من يخالف أحكام هذا النظام إحدى العقوبات التالية:
- اللوم، الإنذار، الإيقاف عن ممارسة مدة لا تزيد عن ستة أشهر.
- شطب قيد المخالف من سجل المحاسبين القانونيين مع نشر القرار الصادر بعقوبة الإيقاف وعقوبة الشطب على نفقة المخالف بواحدة أو أكثر من الصحف المحلية.

ونصت المادة (٢٩) من نظام المحاسبين القانونيين أنه " مع مراعاة ما تقضي به الأنظمة، يتولى التحقيق في مخالفات أحكام هذا النظام لجنة يشكلها وزير التجارة من وكيل التجارة رئيساً ومستشار قانوني سعودي وأحد أعضاء مجلس إدارة الهيئة، فإن رأت هذه اللجنة أن المخالفة تشكل جريمة فتقوم بإحالتها إلى الجهة المختصة، وبعد الحكم فيها تنظر اللجنة المشار إليها في المخالفة من الناحية المسلكية ولها إيقاع إحدى العقوبات التالية: اللوم، الإنذار، الإيقاف عن ممارسة المهنة مدة لا تزيد على ستة أشهر، وللمخالف حق التظلم من القرار الصادر بإحدى العقوبات السابقة إلى ديوان المظالم".

ويرى الباحث بعدم تناسب العقوبات على مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) في حال أن مخالفته تشكل جريمة لعظم الخسائر التي سوف تترتب على حقوق الملاك، والمساهمين وخاصة في شركات المساهمة لما لها من مساس بالاقتصاد الوطني للدولة، مما ينبغي الأخذ في الاعتبار أن السبب الرئيس لانهيار لشركة إنرون للطاقة في أمريكا كان سببه إهمال وتلاعب مكتب آرثر أندرسن (محاسبون ومراجعون قانونيون)، وعدم تقيدهم بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة. مما ينبغي النظر بتعديل العقوبات، بعقوبات ملائمة ورادعة تؤخذ في الاعتبار قبل التفكير أو التهاون بالوقوع في مثل هذه المخالفات من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين (المحاسبين القانونيين).

رابعاً: نظرة قواعد سلوك وآداب المهنة لدور مراجع الحسابات الخارجي:

تشمل قواعد سلوك وآداب المهنة مجموعة من المقاييس التي يمكن أن تستخدم في تقييم السلوك المهني. وهي غالباً ما تقدم مبادئ للقيم الأخلاقية وقواعد للصفات السلوكية والتي يتعين على مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) التحلي بها خلال قيامه بممارسة أنشطته المهنية وخلال تعامله مع الغير من زملاء المهنة والعملاء وغيرهم. ويعد وجود مثل تلك القواعد بشكل ملزم، أمراً ضرورياً، ليس فقط للارتقاء بمستوى المهنة وأداء أعضائها ولكن أيضاً لاكتساب ثقة مجموعة الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة (العنقري، ١٤٢٨هـ).

وتضمنت قواعد سلوك وآداب المهنة سبعة عشر قاعدة تعكس الصفات السلوكية التي يتعين على أعضاء المهنة في المملكة العربية السعودية التحلي بها، وهي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة، ١٤٢٨هـ):

١ - الاستقلال:

أن يكون العضو مستقلاً عند أدائه لخدماته المهنية طبقاً للأنظمة واللوائح والمعايير والقواعد المهنية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٢ - الأمانة والاستقامة:

أن يتصف العضو بالعدل والنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية و ألا يخضع حكمه لآراء الآخرين و ألا يتعمد الإفصاح عن المعلومات بغير حقيقتها.

٣ - الالتزام بالمعايير:

العضو الذي يمارس خدمات المراجعة أو المحاسبة أو الاستشارات أو الزكاة والضريبة أو أي خدمات أخرى يجب أن يلتزم بمعايير المهنة وعليه تبرير أي انحراف عن تلك المعايير.

٤ - المعايير العامة:

يجب الالتزام بالمعايير العامة المهنية وتفسيراتها والتي تصدر من الجهة المسئولة عن تنظيم المهنة.

٥ - معايير المحاسبة:

عند قيام المراجع بإبداء رأيه حول القوائم المالية لمنشأة محددة أن يحدد مدى التزام تلك المنشأة بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية مع تبرير أي انحراف وإيضاح آثاره إن كانت جوهرية.

٦ - خدمات الزكاة والضريبة:
في حالة الإعداد أو المشاركة في إعداد إقرار الزكاة أو الضريبة لأحد العملاء أن يتخذ كافة الإجراءات للتأكد من مصداقية ذلك الإقرار ومحتوياته في ضوء الأنظمة واللوائح لمصلحة الزكاة والدخل.

٧ - إقران اسم العضو بالقوائم المالية:
في حال إرفاق تقرير مع أي قوائم مالية لابد من اقتران اسم المراجع وتوضيح نوع الخدمة التي قام بها ومسئوليته عنها.

٨ - السرية:
لا يجوز للعضو إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني أو استخدامها لمنفعته الخاصة.

٩ - الأتعاب:
يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذولين مقابل الخدمات التي يقدمها المراجع، كما يجب على المراجع أن لا يقبل تعليق قيمة الأتعاب بشرط الوصول إلى قرار أو نتيجة معينة.

١٠ - المنافسة على الأتعاب:
لا يجوز للمراجع أن يفاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، إلا أنه من حق المراجع أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك.

١١ - الاتصال بالمراجع السابق:
على المراجع الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميله (المراجع السابق)عما إذا كانت لديه أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة.

١٢ - السلوك الحسن:
على المراجع أن يتجنب الأعمال التي تسئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

١٣ - الحصول على العمل المهني:
لا يجوز للمراجع الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة كان ذلك بالإعلان أو بأي شكل آخر عن طريق الإلحاح أو المضايقة أو الإكراه.

١٤ - العمولات وأتعاب الإحالة:
يحظر على المراجع دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا له أو لأحد معاونيه.

١٥ - اسم المكتب ونشاطه:
لا يجوز للمراجع ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة إلا في ظل أحكام نظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية وما يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير وقواعد مهنية. ولا يجوز للمراجع العمل تحت اسم شركة يكون اسمها غير معتمد من الجهة المختصة، أو يشير إلى التخصص، أو يعطي معلومات خاطئة عن نوع الشركة.

١٦ - أموال العملاء:
يجب على المراجع استخدام أموال عملائه التي في عهدته الخاصة للأغراض المحددة فقط، مع قيامه بفصلها عن أمواله الخاصة وأموال مكتبه وأن يكون مستعداً لأي مساءلة بهذا الخصوص في أي وقت.

١٧ - مزاولة الأعمال الأخرى:
لمراجع الحسابات الخارجي الحق في مزاولة الأعمال المهنية المكملة لمهنة المحاسبة والمراجعة مثل تقديم الاستشارات المالية والإدارية، شريطة ألا يجمع المراجع بين هذه الأعمال وعملية المراجعة لعميل معين في وقت معين.

وينوه الباحث بعد الاستعراض السريع لقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة لدور مراجع الحسابات الخارجي، لما يقتضي ذلك من ارتباط وثيق في معرفة مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، والذي سوف يتم التعرض له في المبحث الثالث من هذا الفصل الثاني للبحث.

خامساً: نظرة النظام الضريبي لدور مراجع الحسابات الخارجي:

حسب ما تقضي به المادة (٧٨) من نظام ضريبة الدخل وبما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين للمصلحة (مصلحة الزكاة والدخل) الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني قضائياً يثبت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة (نظام ضريبة الدخل، ٢٠٠٤م).

وقضت الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام والفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل " أنه بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله

الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (١) مليون ريال سعودي يجب أن يشهد محاسب قانوني (مراجع حسابات خارجي) مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار وما تضمنه من معلومات خصوصاً أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها، وأن الإقرار أعد وفقاً لمعايير ومتطلبات وأحكام نظام ضريبة الدخل في المملكة".

المبحث الثاني: معايير المراجعة التي تحكم دور مراجع الحسابات الخارجي بأن تكون معززة بالثقة:

تضمنت بعض المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عبارة تشير إلى مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش في القوائم المالية بشكل عام، ومن بين تلك المعايير ما يلي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة، ١٤٢٨هـ):

حيث جاء في (معيار التقارير)، إذ أشارت الفقرة (٣٥٤٥) على الآتي:
" عندما يكون هناك قصور في نطاق المراجعة يصعب على المراجع التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء، بما في ذلك أخطاء الحذف، وعندما يصل المراجع إلى قناعة معتدلة إلى أنه قد يكون من الضروري تعديل القوائم المالية تعديلاً هاماً نتيجة لاحتمال وجود أخطاء كان من الممكن له تحديدها لو تمكن من تطبيق كل إجراءات المراجعة التي رآها ضرورية يلزم عليه التحفظ في رأيه وأن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل".

وجاء في الفقرة (١٥٠٣) من (معيار العناية المهنية اللازمة) ونصت على ما يلي: " يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة، وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهلاً تأهيلاً مهنياً كافياً ".

وأما معيار (مخاطر المراجعة والأهمية النسبية)، فقد تضمن عدة فقرات تتعلق بصورة مباشرة بمسئولية المراجع تجاه الأخطاء والغش عند مراجعة القوائم المالية، فقد نصت الفقرة (١٠٥) على ما يلي: " يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة الأمور التي قد يكون لها أثر مهم على القوائم المالية ويكون هدفه في هذا الصدد الحصول على تأكيد معقول وليس مطلقاً بأن الغش والأخطاء المهمة قد تم اكتشافها، ويراعي أن تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ليس الغرض منه حصول المراجع على تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الغش والأخطاء غير المهمة".

وكما نصت الفقرة (١٠٧) من معيار (مخاطر المراجعة والأهمية النسبية) على ما يلي: " يجب على المراجع عند اكتشاف أي غش أو خطأ خلال عملية المراجعة أن يقدر أثرها على أمانة الإدارة أو الموظفين والآثار الأخرى المحتملة على باقي

عملية المراجعة، وبصفة عامة فإن الخطأ غير المهم في عملية بمفردها في معالجة البيانات المحاسبية أو في تطبيق معايير المحاسبة لا يكون له تأثير مهم على عملية المراجعة. ويأخذ المراجع في الاعتبار الغش والأخطاء الصغيرة القيمة نسبياً والتي في جملتها قد يكون لها أثر مهم على القوائم المالية، فوجود خطأ صغير القيمة في نهاية الشهر، مثلاً قد يدل على وجود خطأ جوهري خصوصاً إذا كان هذا الخطأ يتكرر شهرياً".

وعند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها فعلى المراجع طبقاً للفقرة (١٢٩) تجميع مبالغ الغش والأخطاء التي لم تقم المنشأة بتصحيحها بطريقة تساعده في أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية ككل تحتوي على غش أو أخطاء مهمة. وتؤثر اعتبارات نوعية أيضاً على النتائج التي يتوصل إليها المراجع فيما يتعلق بما إذا كان الغش أو الأخطاء التي تم تحديدها تعد مهمة ويجب على المراجع بناءاً على الفقرة (١٣٤) إذا توصل على تجميع أدلة إثبات كافية إلى أن مجموع مبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة سيؤدي إلى احتواء القوائم المالية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة، أن يطلب من إدارة المنشأة استبعاد أو تصحيح هذه المبالغ، وإذا لم تستبعد هذه المبالغ أو تصحح فيجب على المراجع أن يصدر رأياً متحفظاً أو معارضاً على القوائم المالية، ويمكن استبعاد أو تصحيح هذه المبالغ من خلال عدة وسائل منها:

- تطبيق معايير محاسبية ملائمة.
- إجراء تسويات أخرى في المبالغ.
- إضافة إفصاح ملائم عن أمور لم يتم الإفصاح عنها بشكل كاف.

وعلى الرغم من أن الأثر الكلي لمبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة على القوائم المالية قد لا يكون مهماً إلا أن تجمع مبالغ غش أو أخطاء غير مهمة في قائمة المركز المالي قد يؤدي إلى احتواء القوائم المالية لمدد مقبلة على غش أو أخطاء مهمة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة، ١٤٢٨هـ).

وينوه الباحث بأن دور مراجع الحسابات الخارجي وفق ما جاء في الفقرات السابقة أعلاه بمعايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية بشأن تحديد اكتشاف الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية يصعب تحديدها لحيث ورود تلك الأنظمة والفقرات بإشارة مباشرة أو غير مباشرة بخصوص مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، وعليه قد صدر معيار مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي يهدف إلى توفير معايير وإرشادات تجاه الغش في القوائم المالية التي يتعين على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام بها للوفاء بمسئوليته عند مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تعزز ثقته بالشكل المطلوب أمام المستفيدين من خدماته، خاصة مصلحة الزكاة

والدخل محل بحثنا هذا. والذي يساعد بشكل كبير في التجنب من التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية.

المبحث الثالث: مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

تنعكس خصائص تقديم الخدمات المهنية على مقومات وضوابط الأداء المهني في كل مجال، ويتميز مجال تقديم الخدمات من قبل مراجع الحسابات الخارجي بمجموعة من الخصائص المؤثرة على مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في مجال تأكيد الثقة للبيانات المالية والخدمات الضريبية والمقدمة لمصلحة الزكاة والدخل. ومن أهم هذه الخصائص الآتي (السلطان، ٢٠٠٤):

١ - التصريح عن كامل إيرادات المكلف الأمر الذي يؤدي معه عدم التصريح الكامل إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والتعرض للعقوبات الواردة بنظام المحاسبين القانونيين، فضلاً عن ربط الضريبة على المكلفين مضافاً إليها غرامات التأخير وكذلك غرامة الغش بواقع ٢٥% من مقدار هذه الضريبة.

وينوه الباحث هنا (الفقرة الأولى) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، يتطلب العمل بمعيار المحاسبة المالية (العرض والإفصاح العام) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: حيث جاء في الفقرة (٥٨٤) أن المتطلبات العامة للمجموعة الكاملة للبيانات المالية والتي تمثل هذه البيانات وما يرتبط بها من إيضاحات الحد الأدنى الضروري لعرض المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي وفقاً للاتي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفق النقدي.
- قائمة الأرباح المبقاة.
- إيضاحات القوائم المالي.

والأخذ في الاعتبار العمل بمعيار المحاسبة عن ضريبة الدخل كما جاء في الفقرة (١٠٦) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، والذي يهدف إلى تحديد متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح لمخصص ضريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

٢ - إبداء آراء مستقلة عن:

- ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر استخدامات أموالها وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- ما إذا كانت القوائم المالية تتمشى مع أحكام نظام الشركات السعودي والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.
- إبراز التحفظات اللازمة حول أي تغييرات في السياسة المحاسبية للمنشأة كذلك حول الأمور التي لها تأثير على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.
- توقيع تقريره بعد تأكده من محتوياته وأنه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها وأنه لم تقع أحداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره تتطلب الإفصاح عنها مع ضرورة وضع رقم تسجيله بجانب اسمه.
- تقديم كافة الحسابات الختامية والميزانيات العمومية وأية بيانات مكملة لها في كراس متماسكة الأوراق وأن تدون هذه الحسابات والبيانات على الأوراق الرسمية الخاصة بالمحاسبين القانونيين الذين قاموا بإعداد هذه الحسابات والذين تولوا ترجمتها إلى اللغة العربية، وبالذات حسابات المركز الرئيسي للشركة، على أن تعتمد صحة الترجمة من المحاسب القانوني المحلي إن وجد، أو من أي مسئول بمعرفة الشركة وتحت مسئوليتها وأن يتم التصديق على كل مستند. كما يجب فصل حسابات المركز الرئيسي للشركة عن الحسابات الخاصة بفروعها في المملكة فصلاً يمنع الخلط بينهما.

ويوضح الباحث في (الفقرة الثانية) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي يتطلب العمل بمعيار المراجعة (معيار التقارير): والذي يبين المبادئ الأساسية التي تحكم شكل تقرير مراجع الحسابات الخارجي ومحتوياته والتحفظات التي قد يتضمنها بالإضافة لمعيار المحاسبة المالية (العرض والإفصاح العام)، ومعيار ضريبة الدخل كما سبق ذكرهما في الفقرة السابقة.

ويرى الباحث بالإضافة لما سبق توجد خصائص أخرى يمكن ضمها لما جاء بأعلاه، والتي تضمنتها دراسة (العبادي، ٢٠٠١، ٤٠٧-٤٢٨) كالآتي:

٣ - اختلاف صافي الربح المحاسبي المحدد في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عن صافي الربح الضريبي الذي يتحدد على أساس مواد النظام الضريبي، مع مطالبة مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) بحصر أوجه الخلاف بينهما في الإقرار الضريبي بحيث يتطابق صافي الربح المحاسبي مع صافي الربح الضريبي، وهذا يتطلب من مراجع الحسابات الخارجي أن يكون على وعي بمناطق وأوجه هذه الاختلافات وتكييفها النظامي والمحاسبي.

وينوه الباحث في (الفقرة الثالثة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، العمل بقواعد سلوك وآداب المهنة ومن أهمها: فقرة معايير المحاسبة وخدمات الزكاة والضريبة وفقرة الالتزام بالمعايير والعمل بمعيار التأهيل المهني الكافي و معيار العناية المهنية اللازمة من ضمن المعايير العامة للمراجعة والتي تتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني للمراجع.

٤ - تتداخل أنظمة كثيرة في تحديد وعاء الضريبة وقيمتها، حيث قد يتم تحديد وعاء الضريبة في ضوء النظام الضريبي وتعديلاته ولائحته التنفيذية، والأنظمة التي تقرر إعفاءات ضريبية خاصة، بالإضافة إلى الكم الهائل من المراسيم الملكية والقرارات الوزارية والتعاميم التي تصدر من مصلحة الزكاة والدخل، وحالات المثل باللجان الاعتراضية والإستئنافية، وأحكام ديوان المظالم، وهذا يستلزم التأهيل النظامي الجيد بالإضافة إلى التأهيل المحاسبي لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يكون قادراً على تقديم خدماته في هذا المجال بدرجة معقولة من الكفاءة والدقة.

ويوضح الباحث هنا في (الفقرة الرابعة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بهذه الخدمة الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، الالتزام بمعيار التأهيل المهني الكافي و معيار العناية المهنية اللازمة من ضمن المعايير العامة للمراجعة، والعمل بقواعد سلوك وآداب المهنة، وأهمها الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير المحاسبة وخدمات الزكاة والضريبية.

٥ - تلعب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي دوراً بارزاً في توجيه المسئولية عليه، حيث معظم جوانب هذه المسئولية من خلال مجالات تقديم خدمات الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل.

وكما يشير الباحث هنا في (الفقرة الخامسة) بأن من المقومات والضوابط لهذه الخدمة لتجنب التهرب الضريبي من قبل مراجع الحسابات الخارجي، التأهيل العلمي والمهني.

٦ - يظهر مراجع الحسابات الخارجي في كثير من الخدمات الضريبية بمثابة الممثل القانوني للمكلف الضريبي، وهذا بخلاف الخدمات المهنية الأخرى، مما قد يهدد استقلاله ويخرج به من مجرد تقديم النصيحة والإرشاد والاستشارة والمعاونة الفنية إلى حيز متخذ القرار.

وينوه الباحث هنا في (الفقرة السادسة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة في هذه الخدمة المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، هو الاستقلال.

٧ - قد تتحدد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن تقديم بعض الخدمات الضريبية للمكلف الضريبي لمصلحة الزكاة والدخل، بنسبة من الوفر الضريبي مما قد يجعل مصلحته في نظر البعض متعارضة مع مصلحة الخزانة العامة للدولة، وهو ما قد يجعله يحاول تخفيض الضريبة المستحقة على المكلف الضريبي بدون وجه حق لزيادة أتعابه، والأمر الذي قد يقع به في المسئولية.

ويوضح الباحث هنا في (الفقرة السابعة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة لهذه الخدمة المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة، ومن أهمها الأتعاب.

٨ - يرتبط تقديم الخدمات الضريبية بمواعيد سواء تمثلت في الاعتراض أو الاستئناف على قرارات اللجان، وهذا يتطلب من مراجع الحسابات الخارجي الانتباه لهذه المواعيد، وهو ما قد لا تستدعيه الخدمات المهنية الأخرى.

وكما يشير الباحث في (الفقرة الثامنة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بهذه الخدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، هو الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة ومن أهمها: الأمانة والاستقامة.

٩ - عادة ما يطلع مراجع الحسابات الخارجي بسبب تقديمه لهذه الخدمة على أسرار المكلفين، مما يستلزم الحفاظ على هذه الأسرار وإلا تعرض للمسئوليات النظامية المختلفة نتيجة الإفشاء المتعمد أو غير المتعمد لهذه الأسرار.

وينوه الباحث هنا في (الفقرة التاسعة) بأن من مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة لتقديم هذه الخدمة لمصلحة الزكاة والدخل، لتجنب التهرب الضريبي هو الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة، وخاصة السرية.

ويرى الباحث بصفة عامة بأن المقومات والضوابط المهنية السليمة لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيزه الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالشكل اللازم، تحتاج إلى خليط

من التأهيل العلمي والعملي في مجال المحاسبة والمراجعة والأنظمة الضريبية والأنظمة الأخرى المرتبطة بها مثل: نظام الشركات السعودي...

وكما يجب على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام والعمل بما حددته معايير المراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (العنقري، ١٤٢٨هـ) وهي كالآتي:

١ - المعايير العامة:
والتي تتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني لمراجع الحسابات الخارجي التي تشتمل على:

- معيار التأهيل المهني الكافي.
- معيار الحياد والموضوعية والاستقلال.
- معيار العناية المهنية اللازمة.

٢ - معايير العمل الميداني:
والتي توضح المبادئ الأساسية التي تحكم تكوين أساس كاف، لإبداء الرأي (رأي المراجع) حول القوائم المالية وتشمل:

- معيار التخطيط.
- معيار الرقابة والتوثيق.
- معيار أدلة وقرائن المراجعة.

٣ - معيار التقارير:
والذي يبين المبادئ الأساسية التي تحكم شكل تقرير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) ومحتوياته والتحفظات التي قد يقدمها.
والعمل بقواعد وسلوك وآداب المهنة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، وكذلك العمل بما حدده معيار العرض والإفصاح العام للبيانات المالية، بمعايير المحاسبة المالية بالفقرة (٥٨٤) بالمملكة العربية السعودية، حيث أن المتطلبات العامة للمجموعة الكاملة للبيانات المالية والتي تمثل هذه البيانات وما يرتبط بها من إيضاحات الحد الأدنى الضروري لعرض المركز المالي و نتائج الأعمال والتدفق النقدي وفقاً للاتي:
١ - قائمة المركز المالي.
٢ - قائمة الدخل.
٣ - قائمة التدفق النقدي.
٤ - قائمة الأرباح المبقاة.
٥ - إيضاحات القوائم المالية.

والأخذ في الاعتبار بالعمل بمعيار ضريبة الدخل في تحديد متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح لمخصص ضريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

المبحث الرابع: تقارير المراجعة الصادرة من مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

يهدف تقرير المراجع إلى الإدلاء برأي عما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة معينة تظهر بصدق مركزها المالي ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام أموالها وفقاً لمعايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروفها، ويدلي مراجع الحسابات الخارجي برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعايير المراجعة (باعيسى ومحمد، ١٤٠٩هـ).

وجاء بمحتويات تقارير المراجعة في المملكة العربية السعودية استناداً إلى ما يقتضيه معيار التقارير (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة، ١٤٢٨هـ) الأمور الآتية:

١ - جرى العرف أن يتم توجيه تقرير المراجعة للعميل (اسم المنشأة محل المراجعة) على أن يتم تقديمه مع القوائم المالية ومرفقاتها إلى إدارة ذلك العميل.

٢ - يقتضي معيار التقارير بالفقرة (٣٥٤٠) وجوب تضمن تقرير المراجعة لفقرة مستقلة تحت عنوان (نطاق المراجعة) يوضح من خلالها مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) ما يلي:

أ - القوائم المالية التي يشملها التقرير: وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار العرض والإفصاح العام وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة مع الإفصاح عن التغيرات الأخرى في حقوق أصحاب رأس المال في صلب إيضاحات القوائم المالية.

ب - مسئولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية.

ج- موقف إدارة المنشأة فيما يتعلق بتمكين مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) من الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات المطلوبة خلال مراحل تنفيذ عملية المراجعة.

د- معايير المراجعة التي تم إتباعها في تنفيذ العملية.

ن - ما إذا كان قد تمكن مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) من تطبيق إجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية.
و- ما إذا كان قد وصل مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) إلى درجة قناعة معقولة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية.

٣ - التعبير عن الرأي:
حيث نصت الفقرة (٣٥٤١) على انه يجب على مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) أن يعبر صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل:

أ - تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة، بناء على كفاية العرض والإفصاح للبيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.

ب - تلتزم بمتطلبات ونظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

٤ - الخيارات المحددة بموجب معيار التقارير فيما يتعلق بطبيعة وصيغة رأي مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) كالآتي:

أ - الرأي المطلق:
يصدر مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) رأياً مطلقاً في فقرة مستقلة تلي فقرة (نطاق المراجعة) إذا لم يكن لديه أي تحفظات على القوائم المالية محل المراجعة، سواء بشأن عدالة إظهارها للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، أو بشأن التزامها بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض تلك القوائم.

ب - الرأي المتحفظ:
عندما يقرر مراجع الحسابات إبداء رأي متحفظ في تقريره فإن عليه القيام بما يلي:
- توضيح جميع تحفظاته في فقرة مستقلة تحت عنوان (التحفظ) تلي فقرة (نطاق المراجعة).
- إبداء رأي متحفظ في فقرة مستقلة تحت عنوان (رأي متحفظ) تلي فقرة (التحفظ).

ويمكن تلخيص أسباب إصدار مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) لرأي متحفظ وأثر ذلك على تقرير المراجعة بما يلي:

- الخروج عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- القصور في نطاق المراجعة.
- الشك غير المتعلق باستمرار المنشأة.
- فقد المراجع لاستقلاله.
- عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات أو النظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

ج- الرأي المعارض:
عندما يقرر مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) إبداء رأي معارض في تقريره فإن عليه القيام بما يلي:
- توضيح جميع تحفظاته في فقرة مستقلة بعبارة (التحفظ) بعد فقرة (نطاق المراجعة).
- إبداء رأي معارض في فقرة مستقلة تحت عنوان (رأي معارض) بعد فقرة (التحفظ). ويعود سبب إصدار مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) لرأي معارض إلى جسامة تأثير القصور في الأمور المحاسبية على القوائم المالية.

د- الامتناع عن إبداء الرأي:
عندما يقرر مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) الامتناع عن إبداء رأيه حول القوائم المالية فإن عليه القيام بما يلي:
- توضيح جميع تحفظاته في فقرة مستقلة تحت عنوان (التحفظ) بعد فقرة (نطاق المراجعة).
- إظهار ما يوضح بعدم تمكنه من إبداء الرأي بوضوح وذلك في فقرة مستقلة تحت عنوان (الامتناع عن الرأي) بعد فقرة (التحفظ).

ويمكن تلخيص أسباب امتناع مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) عن إبداء رأيه تجاه القوائم المالية وأثر ذلك على تقرير المراجعة فيما يلي:
- قصور في نطاق المراجعة.
- شك غير متعلق باستمرارية المنشأة.
- شك متعلق باستمرارية المنشأة.

ومن المقتضيات النظامية والضريبية لدى مصلحة الزكاة والدخل تجاه تقارير مراجع الحسابات الخارجي (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، بدون سنة):

١ - قد يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) لتحفظ مفاده زيادة الأرصدة الافرادية لحسابات العملاء بمبلغ ما عن مجموع حسابات العملاء

الظاهر بقائمة المركز المالي، وعدم سماح المعلومات المتوفرة بتحديد أسباب تلك الفروقات، وبما يتطلب الاستفسار والفحص للبند وقوفاً على السبب أو الأسباب لوجود هذا الفرق، والذي ينطوي مبدئياً على وجود إيراد غير مصرح عنه بذات مبلغ الزيادة في الأرصدة الافرادية لحسابات العملاء عن مجموع حسابات العملاء الظاهر في قائمة المركز المالي.

٢ - قد يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) لتحفظ مفاده وجود مبالغ لا زالت تحت التسوية بتاريخ الميزانية لا تسمح المعلومات المتوفرة من معرفة طبيعتها ومدرجة ضمن مصاريف مستحقة وأرصدة دائنة أخرى تحت مسمى مبالغ تحت التسوية، وبما يتطلب الاستفسار والفحص والذي قد يسفر عن مصاريف غير مبرره وغير مؤيده.

٣ - قد يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) في فقرة الرأي بأن القوائم المالية مطابقة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومثل ذلك يعني مبدئياً عدم شهادة مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) بعدالة ما أفصحت عنه القوائم المالية من نتيجة وأرصدة، وبما يتطلب مناقشة المكلف فيه والسبب في عدم شهادة مراجع الحسابات الخارجي بعدالة القوائم المالية، واتخاذ الإجراء النظامي حسبما يسفر عنه ذلك.

٤ - قد يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) صراحةً بأن مراجعته لحسابات المكلف لم تسفر عن قناعة يتمكن معها من إبداء الرأي حول الحسابات ومؤدى ذلك، بصفة مبدئية، عدم وجود حسابات يركن إليها في ربط الضريبة على المكلف ضريبياً.

٥ - قد تتضمن إيضاحات مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني)، ما يفيد تعديل في الكيان القانوني، أو حصص الشركاء، وبما يتطلب فحص كافة المستندات ذات الصلة، تكييفاً للموضوع في إطاره النظامي الصحيح، واتخاذ ما يلزم نظاماً نحو التحقق من وجود أرباح رأسمالية من عدمه، والربط عليها متى وجدت.

٦ - قد تتضمن الإيضاحات للسياسات المتبعة من قبل المكلف في تسعير المخزون آخر العام ومدى ثباته في إتباع ذات السياسة من سنة لأخرى، والأثر المترتب على تغيير هذه السياسة على العام محل الفحص، وعلى سبيل المثال إتباعه لسياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون آخر العام، وبما قد ينطوي عليه من تحميل الحسابات بمخصص هبوط أسعار، أو بضاعة راكدة أو متقادمة غير جائزة الحسم (الخصم)، وبما قد يتطلب فحص بند بضاعة آخر المدة بحسب أهميته.

٧ - قد تتضمن الإيضاحات ما يفيد إتباع المكلف لسياسة نسبة الانجاز، وبما يتطلب فحص بند الإيرادات والتأكد من توفر الضوابط النظامية لاعتبار العقد من العقود طويلة الأجل وقوفاً على الإيرادات الواجب التصريح عنها حسب النظام.

٨ - قد تتضمن الإيضاحات لما يفيد إتباع المكلف للسياسة النقدية في قيد إيراداته بما يتعارض مع المتطلب النظامي في ضرورة إتباعه لقاعدة الاستحقاق، وبما يتطلب فحص أثر أعمال المكلف لذلك على صافي نتيجة أعماله.

٩ - قد تتضمن الإيضاحات ما يفيد إتباع المكلف لسياسة المقاولة المنتهية في قيد إيراداته وبما يتطلب فحص بند الإيرادات ربطاً بالتكاليف، وصولاً إلى الإيرادات والتكاليف وفقاً لسياسة نسبة الانجاز، ومن ثم صافي نتيجة أعمال العام الحقيقية وفقاً لمقتضى النظام...

المبحث الخامس: مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

لاشك أن إخلال مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة أو عدم وفائه بها على الوجه المطلوب، يترتب عليه عدة أنواع من المسئولية التي يمكن تلخيصها في الآتي:

أولاً: المسئولية المدنية وتنقسم إلى:

١ - المسئولية العقدية:

وهي ناتجة عن العلاقة التعاقدية بين مراجع الحسابات الخارجي والمنشأة بموجب عقد ينظم علاقة مراجع الحسابات الخارجي بعميله، ويترتب عليه مساءلة مراجع الحسابات الخارجي عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل، وتكون المسئولية وحق التعويض محصوراً بين أطراف العلاقة (عبد النبي، ٢٠٠٥م).

٢ - المسئولية التقصيرية:

وهي مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه الغير، ويقصد بالغير من يطلع على البيانات المالية غير إدارة المنشأة ومساهميها، وهؤلاء لم يرتبط مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) معهم بعقد، ويعتبر مراجع الحسابات مسئولاً مسئولية تقصيرية أمامهم إذا كان خطأه قد الحق ضرراً بهم لاعتمادهم على رأيه في البيانات المالية، واتخاذهم قرارات اقتصادية خاطئة تبعاً لذلك. إلا أن تحقيق المسئولية سواء كانت عقدية أو تقصيرية تشترط أن يثبت المدعي ما يلي:

- أن المدعي اعتمد على البيانات المالية لدى اتخاذه القرار الاقتصادي، وأن هذا الاعتماد سبب خسارته.
- أن مراجع الحسابات الخارجي كان مهملاً إهمالاً جسيماً وأنه سلك سلوك مخادع.
- أن مراجع الحسابات الخارجي توقع الضرر أثناء إعداده للبيانات المالية أو تقديم خدماته (عبد النبي، ٢٠٠٥م).

ويرى الباحث أن من هؤلاء الذين قد يلحقهم الضرر، نتيجة تقصير مراجع الحسابات الخارجي، هم مصلحة الزكاة والدخل، فيكون بذلك مراجع الحسابات الخارجي ملزماً بجبر الضرر الواقع عليهم من جراء تقصيره، حيث نصت المادة (٧٨) من نظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية " وبما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين للمصلحة (مصلحة الزكاة والدخل) الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني (مراجع حسابات خارجي) قضائياً يثبت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة" (نظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ).

ثانياً: المسئولية الجزائية:

هي ناجمة من فعل مُجرماً نص قانوني ساري يقوم به مراجع الحسابات الخارجي أثناء ممارسة عمله، مثل معرفة مراجع الحسابات الخارجي بأن الشركة تقوم بتزوير حساباتها بغية تضليل أطراف معينة أو تواطئه في إدراج بيانات وقيود كاذبة (عبد النبي، ٢٠٠٥م).

وحيث جاء في المادة (٢٩) من نظام المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية أنه " مع مراعاة ما تقتضي به الأنظمة، يتولى التحقيق في مخالفات أحكام هذا النظام لجنة يشكلها وزير التجارة من وكيل وزارة التجارة رئيساً ومستشار قانوني سعودي وأحد أعضاء مجلس إدارة الهيئة، فإن رأت هذه اللجنة أن المخالفة تشكل جريمة فتقوم بإحالتها إلى الجهة المختصة، وبعد الحكم فيها تنظر اللجنة المشار إليها في المخالفة من الناحية المسلكية ولها إيقاع إحدى العقوبات التالية:

- اللوم
- الإنذار.
- الإيقاف عن ممارسة المهنة مدة لا تزيد على ستة أشهر".

وكما جاء في نظام (مكافحة التزوير) في المادة (١) الصادرة بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٣ وتاريخ ١٣٨٢/١١/٥هـ المعدل للمرسوم رقم ١١٤ وتاريخ ١٣٨٠/١١/٢٦هـ والمرسوم الملكي رقم ١٢ وتاريخ ١٣٧٩/٧/٢٠هـ على ما يلي:

" من قلد أو زور الأوراق الخاصة بالمصارف أو سندات الشركات سواء كانت المصارف أو الشركات سعودية أو أجنبية ...عوقب بالآتي:

١ - السجن من ثلاثة إلى عشر سنوات.
٢ - غرامة تتراوح من ثلاثة إلى عشرة آلاف ريال.
٣ - يغرم الفاعل الأصلي والشريك بالإضافة إلى العقوبات السابقة بجميع المبالغ التي تسبب بخسارتها للخزينة أو للشركات أو للمصارف أو للأفراد.
٤ - يعفى من العقوبة من أنبأ بالجرائم المنصوص عليها في هذه المادة قبل إتمامها كاملاً أما من أخبر عن الفاعلين أو المشتركين فيها بعد بدء الملاحقات النظامية فتخفض عقوبته إلى ثلث الحد الأدنى من العقوبة كما يجوز الاكتفاء بالحد الأدنى من الغرامة فقط. ويشترط للاستفادة من هذا التخفيض أن يعيد الشخص جميع ما دخل في ذمته من الأموال بسبب التزوير".

ونصت المادة (٥) من نظام (مكافحة التزوير)على ما يلي: " كل موظف ارتكب أثناء وظيفته تزوير بصنع صك أو أي مخطوط لا أصل له أو محرف عن الأصل عن قصد أو بتوقيعه إمضاء أو خاتماً أو بصمة إصبع مزورة أو أتلف صكاً رسمياً أو أوراقاً لها قوة الثبوت سواء كان الإتلاف كلياً أو جزئياً أو زور شهادة دراسية أو شهادة خدمة حكومية أو أهلية أو أساء التوقيع على بياض اؤتمن عليه، أو بإثباته وقائع وأقوال كاذبة على أنها وقائع صحيحة وأقوال معترف بها، أو بتدوينه بيانات وأقوال غير التي صدرت عن أصحابها، أو بتغيير أو تحريف الأوراق الرسمية والسجلات والمستندات بالحك أو الشطب أو بزيادة كلمات أو حذفها وإهمالها قصداً أو بتغيير الأسماء المدونة في الأوراق الرسمية والسجلات ووضع أسماء غير صحيحة أو غير حقيقية بدلاً عنها أو بتغيير الأرقام في الأوراق والسجلات الرسمية بالإضافة إلى الحذف أو التحريف عوقب:

- السجن من سنة إلى خمس سنوات.
- يعاقب الأشخاص العاديون، طبقاً للمادة (٦)، الذين يرتكبون الجرائم المنصوص عليها في المادة السابقة أو الذين يستعملون الوثائق والأوراق المزورة والأوراق المنصوص عليها في المادة السابقة على علم من حقيقتها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة المذكورة، وبغرامة مالية من ألف إلى عشر آلاف ريال، وذلك لمن استغل الأوراق أو الوثائق المزورة مع علمه حقيقتها سواء كانت رسمية أو غير رسمية، وسواء كان المستعمل موظف أو غير موظف".

وينوه الباحث إلى ضرورة تعديل نص المادة (٢٩) من العقوبة الجزائية من نظام المحاسبين القانونيين، من قبل المسئولين لما في ذلك من مساس بمصالح الملاك والمساهمين خاصة في الشركات المساهمة، لارتباطها بالاقتصاد الوطني للوطن، ولما لها من آثار عظيمة في ضياع الحقوق والتهاون في الأنظمة من قبل مراجعين الحسابات الواقعين تحت طائلة الجُرم، ويجب الأخذ في الاعتبار بأن الأزمة المالية العالمية كان من أهم أسبابها التهاون والتقصير والتزوير من قبل

المحاسبين القانونيين وكذلك ما حصل من شركة "آرثر أندرسن" مما أدى إلى سقوط "شركة إنرون للطاقة" وغيرها من الشركات، مما ينبغي فرض عقوبات صارمة تردع المتهاونين والمتلاعبين، وأخذ العقوبة في الاعتبار، قبل التفكير في الوقوع في مثل هذه المخالفات خاصة وأنها تمثل نوع من أنواع الجرائم.

ويرى الباحث بملائمة العقوبات الواردة في مواد نظام التزوير، إلا أنه يتعين على المتضرر الرفع إلى الجهات المختصة، وذلك بشأن الإدعاء بتنفيذ تلك العقوبات والمطالبة بالتعويض نتيجة الضرر الذي لحق بهم من جراء تلك المخالفة والجريمة.

ثالثاً: المسئولية التأديبية:

وتكون المسئولية التأديبية تجاه الهيئة المهنية المشرفة على أعمال المزاولين لمهنة المراجعة، كون المراجعة تعتبر من المهن الهامة والواجب الحرص عليها لمساسها باقتصاد البلد بشكل مباشر، فأنيط ذلك بالجمعيات المهنية التي تمنح هؤلاء مراجعين الحسابات رخص مزاولة أعمال المراجعة، حيث تضع كل جمعية مهنية أحكاماً تأديبية تلاءم الظروف والحال التي تعمل فيه، أي تقع مسئولية الإخلال على مراجع الحسابات الخارجي إذا اخل بقواعد سلوك وآداب المهنة، وغاية ذلك هي ضمان حسن انتظام العمل المهني (قبج، ٢٠٠٣م).

كما نص نظام المحاسبين القانونيين في المادة (١٠) من النظام، بأن على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام بالآتي:

- يجب التقيد بسلوك وآداب المهنة، وكذلك بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- يجب التقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة. ويسأل مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) كما جاء بالمادة (١٥) من نظام المحاسبين القانونيين، عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله وتكون المسئولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة. وكما نصت المادة (٢٨) من نظام المحاسبين القانونيين على من يخالف أحكام هذا النظام تطبق عليه إحدى العقوبات التالية:

- اللوم.
- الإنذار.
- الإيقاف عن ممارسة المهنة مدة لا تزيد عن ستة أشهر.

ويرى الباحث بملائمة العقوبة التي نصت عليها المادة (٢٨) من نظام المحاسبين القانونيين على من يخالف نص المادة (١٠) من نظام المحاسبين القانونيين في التقيد بسلوك وآداب المهنة، وكذلك معايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة وفي حال عدم التقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة.

خلاصة الفصل الثاني:

الواجبات والأدوار التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في تعزيزه الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

حيث جاء بالفصل الثاني في المبحث الأول، التعرف على نظرة الأنظمة في دور عمل مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية من حيث مدى مسئوليته في حال وقوعه في مخالفة النظام العام في الإسلام، ونظام الشركات السعودي ونظام المحاسبين القانونيين وقواعد وسلوك وآداب المهنة الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأخيراً في حال مسئوليته في تأكيد الثقة وعدم المخالفة من حيث نظرة النظام الضريبي محل موضوع البحث.

وجاء بالمبحث الثاني، التعرف على معايير المراجعة التي تحكم دور مراجع الحسابات الخارجي بأن تكون معززة بالثقة، وتضمنت بعض المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للعبارات التي تشير إلى مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش في القوائم المالية بشكل عام.

وكما جاء بالمبحث الثالث، ذكر مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيزه الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وتم التعرف على خصائص تقديم الخدمات الضريبية على مقومات وضوابط الأداء المهني في كل مجال.

وجاء بالمبحث الرابع، التعرف على تقارير المراجعة الصادرة من مراجع الحسابات الخارجي في تعزيزه الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وذلك بقصد معرفة رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة معينة تظهر بصدق مركزها المالي ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام أموالها، وفقاً لمعايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروفها، وأن يدلي مراجع الحسابات الخارجي برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعايير المراجعة.

وأخيراً تناول المبحث الخامس من الفصل الثاني، التعرف على مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وجاء في حال إخلال المراجع بواجباته ومسئولياته المهنية أو عدم الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة أو عدم وفائه بها على الوجه المطلوب، يترتب عليه عدة أنواع من المسئولية التي يمكن تلخيصها في الآتي:

١ - المسئولية المدنية: (مسئولية عقدية ومسئولية تقصيرية).
٢ - المسئولية الجزائية.
٣ - المسئولية التأديبية.

الفصل الثالث:

طرق تعامل الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل مع البيانات المالية التي تم مراجعتها أو الشهادة عليها من قبل مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي

- **المبحث الأول:** ماهية الفحص الضريبي.
- **المبحث الثاني:** الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي.
- **المبحث الثالث:** إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية.
- **المبحث الرابع:** الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

الفصل الثالث:
طرق تعامل الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل مع البيانات المالية التي تم مراجعتها أو الشهادة عليها من قبل مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

المقدمة:

يقوم الفاحص الضريبي بعملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكنه، من إبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين بدفع الضرائب، بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف الضريبي ومدى تمشيها مع متطلبات النظام الضريبي ونظام الشركات السعودي ومعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأية أنظمة أخرى لها علاقة بالنظام الضريبي (حوسو، ٢٠٠٥م).

وما يهمنا تجاه مراجع الحسابات الخارجي هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية في المنشآت التجارية والصناعية وخلافها، وذلك للتأكد من صحة هذه الأحداث المالية، وقياس درجة موثوقيتها، وذلك بأن الأحداث المالية، هي من صنع إدارة المنشأة، وباعتبار أن مراجع الحسابات الخارجي وكيل عن المكلفين الضريبيين، فيجب أن يقدم المراجع بيانات مالية صحيحة وعادلة لمصلحة الزكاة والدخل، وإلا سوف يتم مقاضاة مراجع الحسابات الخارجي بسوء التقصير حسب عقوبات النظام الضريبي وعقوبات نظام الشركات السعودي وعقوبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وغيرها من الأنظمة التي لها علاقة، بشأن تجاوز حدود الوكالة (سنهوري، ١٩٦٤م).

بل ربما تلجأ الدولة إلى مقاضاة إدارة المنشأة إذا ثبت أنها قدمت بيانات مالية مضللة في الإقرارات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل، ومقاضاة مراجع الحسابات الخارجي إذا شهد عليها بخلاف ما جاء فيها، لما للضريبة من أهمية في رسم السياسة المالية للدولة (سرور، ١٩٩٠م).

ويتضح أن التقدير الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) يظل هو الأساس في الحكم على عدالة ما تظهره القوائم المالية من تصورات حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي للمنشأة محل المراجعة. كما أن ربط تقدير مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) لمسألة كفاية العرض والإفصاح بالالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها، لا تقلل من فرص استخدامه لتقديره الشخصي (العنقري، ١٤٢٧هـ).

المبحث الأول: ماهية الفحص الضريبي:

١ - تعريف الفحص الضريبي.
٢ - أهداف الفحص الضريبي.
٣ - التخطيط لعملية الفحص الضريبي.

أولاً: تعريف الفحص الضريبي:

هو نوع من أنواع تعيينات إبداء الرأي الذي يعطي أعلى درجات التأكيد المعقول للبيانات المالية المتعلقة بتحديد الدخل الضريبي (جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينية، ٢٠٠٢م).

وجاء في تعريف الفحص الضريبي بأنه: الفحص لتحديد فيما إذا كان المكلف قد ربط وأفصح عن الضريبية المستحقة عليه وأوفى بالتزاماته بشكل صحيح (مصلحة الزكاة والدخل، مجلات المصلحة، ١٤٢٨هـ).

وتعريف الفحص الضريبي الذي يحظى بقبول الباحث:"هو التأكد من صحة ما تضمنه إقرار المكلف من معلومات، وكذلك التأكد من صحة الضريبة المحددة بموجب الإقرار، وأنها تمت وفقاً لما تقتضي به القواعد النظامية المتعلقة به، أو تعديلها وفقاً لذلك، بغرض الوصول في النهاية إلى احتساب الضريبة المستوجبة على المكلف بصورة عادلة" (مصلحة الزكاة والدخل، ورشة عمل الفحص، بدون سنة).

ثانياً: أهداف الفحص الضريبي:

إن الهدف النهائي من عملية الفحص الضريبي مدى تنفيذها بأسلوب فعال وبدرجة عالية من الكفاءة، يسهم في إدراك المكلفين أن مصلحة الزكاة والدخل، قادرة على اكتشاف محاولات التهرب الضريبي، ومخالفة الأنظمة والتعليمات وتطبيق العقوبات النظامية المترتبة على ذلك، ويؤدي على زيادة التزام المكلفين بالوفاء بالمتطلبات النظامية وتقديم إقراراتهم بصورة صادقة وتسديد المستحق عليهم بموجبها في المواعيد النظامية (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، ١٤١٢هـ).

وبينت دراسة (حوسو، ٢٠٠٥م) أهداف الفحص الضريبي في الآتي:

١ - تحقيق أهداف السياسة الضريبية والمتمثلة في:

أ - الهدف المالي: تحقيق الوفرة المالية.

ب - الهدف الاقتصادي والذي يمكن تلخيصه فيما يلي:

- تشجيع الاستثمار عن طريق الإعفاءات والحوافز.
- ضبط استهلاك السلع والخدمات.
- ضبط الإنتاج الوطني.

ج- الهدف الاجتماعي: عن طريق إعادة توزيع الدخول.

د- الهدف السياسي: من خلال استقطاب الاستثمار الأجنبي وتقديم التسهيلات والإغراءات الضريبية.
هـ- الهدف الإداري: عن طريق بناء الإدارة الضريبية المختصة والقادرة على قيادة النظام الضريبي، بشكل يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

٢ - تعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين عن طريق:
أ - تقديم الإقرارات الضريبية الصحيحة والعادلة.
ب -تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة الضريبية باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.

٣ - تقليل الثغرات الضريبية بين ما يدفعه المكلف الضريبي وما يجب أن يدفعه.

٤ - تقليل ظاهرة التهرب الضريبي.

٥ - تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون.

٦ - تحقيق السيادة الوطنية باعتبار الضرائب من أهم مظاهر السيادة.

٧ - تحديد مدى كفاءة الإدارة في تنفيذ عملياتها وفقاً للأنظمة.

وينوه الباحث باختلاف المكلفين الضريبيين من دولة لأخرى، حيث أن أغلب الدول العربية والأجنبية يكون عبء الضريبة موجه للمواطن نفسه، والمكلف الضريبي في هذا الوضع يشعر بإعادة توزيع الدخول ويتحقق من ذلك الهدف الاجتماعي من ضمن أهداف السياسة الضريبية، والتي تحقق أهداف الفحص الضريبي. وكذلك شعور المكلف الضريبي بتحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون، إلا أنه في الواقع المحلي بالمملكة العربية السعودية يكون المكلف الملتزم بدفع الضريبة الشخص غير السعودي أو الخليجي غير المقيم. ويكون المستوجب على السعودي والخليجي المقيمين دفع الزكاة الشرعية، ومن هذا الاختلاف يجب التيقظ للمكلف الضريبي لانتفاء صفة المواطنة، وعدم شعوره بهدف المواطنة والعدالة ويجب التحقق من فرص الإعفاءات الممنوحة له، ومدى الالتزام بها في سبيل الاستثمار والرجوع بالفائدة لمصلحة الوطن ولعدم التلاعب من فرص الإعفاءات الممنوحة في التهرب الضريبي أو كسب مدد الإعفاء ومن ثم مغادرة الوطن بدون ترك أي أهداف مرجوة من ذلك ترجع لمصلحة الوطن.

ثالثاً: التخطيط لعملية الفحص الضريبي.

١ - **أهداف التخطيط لعملية الفحص الضريبي** (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، بدون سنة):

ينبغي على الفاحص قبل البدء بعملية الفحص التخطيط لها من كافة الجوانب وهي:

أ - الجانب الإداري:

إن الهدف يتمثل في تحديد كيفية الاتصال الموثق بالمكلف، وتحديد الفترة الزمنية المتوقعة لإنجاز عملية الفحص، وتاريخي البدء والانتهاء المتوقعين، مما يساعد في النهاية على توجيه الإجراءات الأولية لعملية الفحص و يساعد على ضمان تنفيذ الفحص بشكل منظم وبكفاءة عالية.

ب - الجانب الفني:

فإن الهدف أو الأهداف تتوقف على نطاق عملية الفحص والتي إما أن تكون:

- فحص شامل:

لإقرار المكلف وحساباته، وكونه مكلف ضريبي أو ضريبي وزكوي معاً، وفي هذه الحالة فإن التخطيط الفني لعملية الفحص يكون عاماً وشاملاً، مستهدفين توافر البيانات والمعلومات المتكاملة التي تكفل تمكين الفاحص من إنجاز مهمته بالكفاءة المطلوبة، وفي الوقت المحدد، وبالنتيجة المرجوة، منتهية عملية الفحص بإبداء الرأي المهني النظامي حول النتيجة التي أفصح عنها إقرار المكلف بالاعتماد أو التعديل، والبنود محل التعديل وأسانيده النظامية لكل بند.

- فحص جزئي:

قاصر على التحقق من بند أو مسالة ما بصفة محددة، وفي هذه الحالة فإن الهدف يتمثل في التخطيط الفني، مستهدفين توافر المعلومات والبيانات ذات الصلة بالبند أو البنود أو المسالة محل الفحص، وبما يكفل أداء المهمة على الوجه المطلوب وفي الوقت المحدد، منتهية كذلك بإبداء الرأي المهني النظامي حول موضوع عملية الفحص.

٢ - **عناصر خطة الفحص الضريبي وإجراءاتها** (مصلحة الزكاة والدخل، ورشة عمل الفحص، بدون سنة):

أ - إثبات كافة المعلومات الأولية عن المكلف وذلك لوقوف الفاحص على نبذة تعريفية وتاريخية بالحالة محل الفحص.

ب - إجراء الدراسات والمقارنات والتحليلات اللازمة لأهم بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، بهدف تحديد المسائل واستخراج البنود التي لها أهمية مالية وأثر مالي كبير، وكذلك التي يوجد بها تباين كبير من سنة لأخرى، أو البنود

الشاذة والتي ينبغي استيفاؤها وفحصها، ويعد ذلك عاملاً رئيساً في إنجاز عملية الفحص على الوجه المطلوب، وبحيث يكون الفاحص على دراية تامة بما يجب عليه إتباعه لأداء المهمة الموكلة إليه المرجوة فنياً وإدارياً، محققاً الهدف أو الأهداف من إخضاع الحالة للفحص الميداني، ويتم ذلك من خلال المحاور الآتية:

- دراسة الإقرار الضريبي، والقوائم المالية والكشوف التفصيلية المرفقة بها، مع دراسة تقرير وإيضاحات مراجع الحسابات الخارجي حول القوائم المالية، وتحديد ما قد يحتويه التقرير من تحفظات، أو الإيضاحات من سياسات ذات أثر على عدالة القوائم المالية، أو تتعارض مع المقتضيات النظامية للضرائب.
- إجراء المقارنات بين أهم البنود الواردة في الإقرار الضريبي، وتحديد أية انحرافات ذات اثر، وكذلك نسبتها إلى الإيرادات، ونسبة صافي الربح إلى الإيرادات ومدى معقوليتها لهذا النشاط.
- تحديد النتيجة المستقاة من المقارنات، وهذا يعتمد على طبيعة نشاط المكلف.
- الإطلاع على تقرير ومحاضر الفحص الميداني، لآخر سنة سابقة تم فحصها لمعرفة الملاحظات والتعديلات التي تمت عليها، مع تقييم الأسس التي انتهى إليها التقرير والتي اعتبرت أساساً للتعديل والربط الضريبي.
- تحديد وتقييم المعلومات المتوافرة عن الحالة محل التخطيط للفحص، من أطراف أخرى والتأكد من التصريح عنها وتحديد ما ينبغي فحصه منها.

ج- توصيات الفاحص من واقع نتائج التحليل المالي والدراسات الأولية للحالة والتي يجب أن تشتمل على الآتي:

- تحديد أهمية الحالة محل التخطيط للفحص وفقاً للمعايير المحددة، بناءاً على مقدار الإيرادات، صافي الربح...، وذلك من حيث كون الحالة كبيرة الأهمية، أو متوسطة الأهمية، أو صغيرة الأهمية.
- نطاق عملية الفحص من حيث كونها شاملة أو جزئية وحدود الفحص الجزئي.
- المدة المتوقعة لإنجاز عملية الفحص على الوجه المطلوب والتي تختلف حسب الحالة.

٣ ـ أهمية معلومات الأطراف الثالثة لعملية الفحص الضريبي (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، بدون سنة):

تعد معلومات الأطراف الثالثة في كثير من الحالات الأساسية في تحديد ما يلي:

- مدى صحة الإيرادات المدرجة في حسابات المكلف.
- مدى صحة التكاليف المدرجة في حسابات المكلف.
- مدى شمول حسابات المكلف أو إقراره الضريبي لكافة الأنشطة التي يمارسها.
- إجمالاً مدى صحة البيانات المالية المقدمة من المكلف، ووعائه الضريبي، تمهيداً لإجراء الربط الضريبي عليه.

المبحث الثاني: الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي:

يمكن ذكر الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي فيما يلي:

١ - المؤهلات:

يجب أن يمتلك الفاحص الضريبي المختص لأعمال الفحص الضريبي الكفاءات المهنية اللازمة والمتمثلة في الآتي (حوسو، ٢٠٠٥م):

- معرفة طرق وأساليب الفحص الضريبي.
- معرفة الشكل النظامي للوحدة الاقتصادية موضوع الفحص.
- مهارات الاتصال مع كل أطراف عملية الفحص.
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة، والفحص الخاص، والفحص الحكومي، وأية مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط الفحص.

ويرى الباحث بأنه يجب على الفاحص الضريبي في مصلحة الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية مستوى المعرفة في الآتي:

- المعرفة بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرتين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة.
- المعرفة بالنظام الضريبي.
- المعرفة بنظام الشركات.
- المعرفة بالاتفاقيات الخاصة لمنع التهرب أو الازدواج الضريبي.

٢ - الاستقلالية:

تعتبر استقلالية الفاحص الضريبي عن عميله بمثابة حجر الزاوية في ممارسة المهنة، بل تعتبر هي الأساس التي قامت عليه مهنة المراجعة. وتتناول استقلالية الفاحص الضريبي جانبين مهمين وهما:

- استقلال الفاحص الضريبي العقلي الحقيقي النابع من شخصيته، باعتباره إنساناً ومواطناً وموظفاً صالحاً.
- الاستقلال المهني (حوسو، ٢٠٠٥م).

٣ - الموضوعية والنزاهة:

هي الاعتماد على قياس البيانات المالية بشكل يمكن التثبت منه بواسطة خبراء مؤهلين، والتوصل إلى نفس النتائج في جميع الحالات، أي عدم تلون النتائج بالتحيز الشخصي (Hendrickson, 1977).

٤ - العناية والمهارة والكفاءة اللازمة:

من المفروض أن يكون الفاحص الضريبي خبيراً في شؤون المراجعة والأغراض الموظف لها، وينطبق على الفاحص الضريبي الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ويجب عليه التخطيط والإشراف وفقاً لمعايير العمل الميداني، وان يكون ملماً بكل جوانبها، وإلا فانه سوف لا يصل إلى الحقائق المطلوبة (حوسو، ٢٠٠٥م).

المبحث الثالث: إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية.

أولاً: إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية في حالة إمساك المكلف الضريبي دفاتر منتظمة.

عند البدء في عملية الفحص يتعين على الفاحص الضريبي التقيد بالآتي قبل العمل في فحص بنود قائمة المركز المالي وبنود قائمة الدخل وقبل القيام بدراسة إجراءات قياس وتحديد الضريبة في حالة مسك المكلف لدفاتر منتظمة (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، بدون سنة):

١ - إثبات كافة إجراءات عملية الفحص من البداية للنهاية في محاضر الأعمال ويثبت فيها، وقت البدء والأشخاص الحاضرين عن المكلف وما يثبت تفويضهم بتمثيله، المترجم متى احتاج الأمر لوجوده، ونبذة مختصرة مفيدة عن إجراءات المراجعة لكل ما خضع لعملية الفحص، وتاريخ الانتهاء من عملية الفحص، واستيفاء توقيعات الحاضرين عن المكلف وختمه على كافة صفحات محاضر الأعمال، مع ملاحظة عدم الكشط أو الشطب، والحصول على صور من المستندات التي تدعم ما أسفرت عنه عملية الفحص كلما تطلب الأمر ذلك.

٢ - تحديد الدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف والاطلاع عليها وإثباتها، وإن كانت يدوية أو على الحاسب الآلي، ومدى اتفاقها مع التعليمات النظامية ذات الصلة.

٣ - الاطلاع على التسويات التي أجراها مراجع الحسابات الخارجي، وتحديد ما قد يحتاج منها إلى فحص ومراجعة.

٤ - الاطلاع على ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات والقيود الافتتاحية للسنوات محل الربط.

٥ - تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال التعرف على الدورة المستندية، واثبات مرئيات الفاحص الضريبي.

٦ - التعاملات بين الشركات ذات العلاقة: ومنها الشركات القابضة، والتابعة والشركات الشقيقة والفروع، وينبغي أخذها في الاعتبار حين الفحص الضريبي.

٧ - خطوات وأساليب الفحص: والتي تشير إلى أن الفاحص قد يدمج بعض الخطوات أو يحذف أو يضيف أو يغير التسلسل اعتماداً على خبرته الشخصية.

٨ - تحديد جميع بنود التسعير:

- تحديد جميع التعاملات مع جهات مرتبطة غير مقيمة على أساس النوع والمبلغ.

- تقديم المكلف الضريبي لشرح عام عن التسعير التجاري لدى الجهة مؤدية الخدمة.

٩ - وجود الدليل المستندي المقنع لتأدية الخدمة، وتكبد التكلفة، ووجود فائدة فعلية حقيقية.

١٠ - الربط بين مقدار البند في ميزان المراجعة، ومقداره كما في القوائم المالية، وصولاً إلى أي تعارض.

١١ - القيام بالمراجعة الحسابية للبند ربطاً بدفتر اليومية العامة والترحيلات الدفترية لدفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة للبند كل فيما يخصه.

١٢ - اختيار العينة في داخل الحساب، البند المراد فحصه، في الشهر (الأول، والشهر الأخير، وغيره...)، حسب طبيعة النشاط، (تجاري، صناعي، غيره...)، (موسمي، متوازن على مدار العام...) بحيث تكون العينة الدفترية المختارة للفحص، عينة ممثلة وكافية للحكم على مدى صحة البند.

١٣ - التكاليف: وهناك شروط وضوابط عامة تحدد مفهوم التكلفة وهي:
- أن تكون متعلقة ومرتبطة بنشاط المكلف الضريبي ولازمة لتحقيق الإيراد.
- أن تكون حقيقية ومؤكدة.
- أن تكون متعلقة بنفس السنة المالية، تطبيقاً لمبادئ (السنوية، الاستحقاق، واستقلال السنوات المالية).
- أن تكون من قبيل التكاليف الإيرادية، وليس الرأسمالية.
- ألا تكون من قبيل التوزيعات (استخدام الربح). وبصفة عامة يتم الفحص الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة المالية، وفيما لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة الضريبية.

ومن أهم إجراءات عمل الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية من حيث التقسيم كما يلي:

١ - الإجراءات الشكلية:
- أن البيانات المالية قدمت من المكلف الضريبي ضمن الفترة النظامية المسموح تقديمها.
- أن البيانات المالية موقعة من قبل مراجع الحسابات الخارجي.
- أن البيانات المالية موردة إلى مصلحة الزكاة والدخل حسب النظام، ومختومة بختم التوريد المستخدم مبيناً، تاريخ استلام البيانات المالية.

- التأكد من صحة الجمع الأفقي والعمودي للبيانات المالية والملاحق المرفقة (شرف والعربيد، ٢٠٠٧م، ١٨٩-٢٠٠).

٢ - **إجراءات المطابقة:**

- مقارنة البيانات المالية ومطابقتها بمعلومات العقود من قبل الجهات الحكومية التي تبرمها مع المكلفين وخطوات تنفيذها وما تسدده لقاء ذلك أولاً بأول.
- مقارنة البيانات المالية ومطابقتها بمعلومات الاستيراد التي تصدر من قبل مصلحة الجمارك أو السجلات والتراخيص التي تصدرها كل من وزارة التجارة والصناعة، والشئون البلدية والقروية، وغيرها أولاً بأول.
- مقارنة البيانات المالية ومطابقتها بمعلومات العقود غير الحكومية من قبل المؤسسات والشركات مع المكلفين، وخطوات تنفيذها، وما تسدده من استحقاقات أولاً بأول (مصلحة الزكاة والدخل، دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، بدون سنة).

٣ - **إجراءات الفحص التحليلي:**

ويتم ذلك من خلال قيام الفاحص الضريبي باستخدام الوسائل الفنية الآتية:

- المقارنة بين أرصدة الحسابات في السنة المالية، حيث يمكن ذلك في التغيرات الجوهرية من زيادة أو نقص في أرصدة الحسابات تحت الفحص.
- العلاقة التي تربط الحسابات بعضها البعض في نفس السنة المالية، بحيث تكون منطقية ومعقولة.
- مقارنة النسب التي تظهرها البيانات المالية مع مثيلاتها في شركات أخرى تشترك في نفس الصناعة.
- النظرة الإنتقادية الفاحصة للفاحص الضريبي على البيانات المالية، والتي يستطيع من خلالها ملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه، وتكون مدعاة للشك، حيث يعتمد ذلك بالدرجة الأولى على مؤهلات وخبرات الفاحص الضريبي العلمية والعملية (حوسو،٢٠٠٥م).

٤ - **إجراءات الفحص المستندي:**

يقوم الفاحص الضريبي بطلب المستندات وفحصها في كل مرحلة من مراحل الفحص وفي كل إجراء قد يتخذه إذا رأى ذلك مناسباً وضرورياً، ولكنه في الأغلب يشمل الفحص ألمستندي على الآتي:

أ - فحص بنود قائمة المركز المالي.

ب - فحص بنود قائمة الدخل (مصلحة الزكاة والدخل، ورش الفحص، بدون سنة).

ويرى الباحث بأن الفاحص الضريبي يستطيع أن يتوصل إلى قناعة بقبول البيانات المالية المقدمة إليه من قبل مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني)، تبعاً لنتائج فحصه لها من خلال الإجراءات الشكلية، إجراءات

المطابقة، الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص المستندي، فإذا كانت النتائج مرضية يقبل الفاحص الضريبي البيانات المالية التي تم مراجعتها واعتمادها من قبل مراجع الحسابات الخارجي، ويعتمدها كأساس لتقدير الدخل الخاضع للضريبة، أما إذا كانت نتائج فحوصاته غير مرضيه بسبب احتوائها على استثناءات كثيرة، وفروقات جوهرية غير مبررة مستندياً وأن علاقة حسابات قائمة المركز المالي مع حسابات قائمة الدخل تفتقد إلى المعقولية، إضافة إلى عجز المكلف أو مراجع الحسابات الخارجي إذا مثله بصفة الوكالة، في إحضار المستندات الثبوتية اللازمة مثل: الفواتير والعقود والأحداث المالية المسجلة، فان ذلك كله يؤدي إلى شك الفاحص الضريبي في مصداقية البيانات المالية، ولن يقبل بها لتكون أساساً لتقديره للدخل الخاضع للضريبة.

ثانياً: إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية في حالة عدم إمساك المكلف الضريبي دفاتر منتظمة:

١ - تحديد الوعاء الضريبي (حالات التقدير):

- عدم توفر حسابات نظامية لدى المكلف يمكن الاعتماد عليها لتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- عدم قبول المصلحة للحسابات لوجود ملاحظات جوهرية عليها.
- عدم تقديم المكلف الإقرار قي الموعد النظامي.
- فروع شركات النقل الجوي والنقل البحري الأجنبية العامة في المملكة، إذا لم تستطيع إثبات وعائها الضريبي وفقاً لأحكام هذا النظام (معهد الإدارة العامة، بدون سنة).

٢ - مراحل الفحص التقديري:

- المرحلة التمهيدية: وفيها يتم الإطلاع على ملف المكلف وجميع البيانات المتوفرة.
- مرحلة تجميع البيانات والتحريات: وتهدف إلى تحديد معلومات كافية عن نشاط المكلف والتي قد لا تتوفر لدى مصلحة الزكاة والدخل.
- مرحلة الفحص: وتشمل المعاينة، الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته، المناقشة مع المكلف (معهد الإدارة العامة، بدون سنة).

٣ - أسس الفحص التقديري:

هناك العديد من الأسس للفحص التقديري من أهمها ما يلي:

- المعلومات التي ترد للمصلحة عن المكلفين من الجهات الحكومية الأخرى.
- تعليمات المصلحة الصادرة بشأن تقدير دخول بعض الفئات كالمهندسين ومكاتب العقار.
- تقدير دخل المثل لبعض الفئات.
- الوقوف على الطبيعة والمعاينة (معهد الإدارة العامة، بدون سنة).

وقد تضمنت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في المادة (١٦) مع مراعاة ما ورد في الفقرة (أ) من المادة (٣٤) من النظام، بأنه يحق للمصلحة (مصلحة الزكاة والدخل) من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

١ - عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي، وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق نظاماً.

٢ - عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

٣ - عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية.

٤ - عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

٥ - مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقيده بذلك.

٦ - يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف حسب الجدول رقم (١ - ٣) الآتي:

جدول رقم (١ - ٣)

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١	الإتاوات والريع.	٧٥%
٢	أتعاب الإدارة.	٨٠%
٣	الخدمات الفنية والاستشارية.	٢٠%
٤	أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين.	٢٠%
٥	مكاتب الخدمات العامة.	٢٠%
٦	محلات بيع الفواكه والخضروات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي.	١٠%
٧	محطات البنزين.	١٠%
٨	المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية.	١٠%
٩	الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه.	١٥%

٧ - لا يعتد بأي حسومات (خصومات) من إجمالي الإيرادات كمقاولي من الباطن ونحوهم عند الربط التقديري.

٨ - في حالة وجود أعمال مصاحبة لعقود التوريد للمملكة غير محددة القيمة بشكل مفصل في العقد، فتقدر إيرادات كل عمل مصاحب تم ممارسته داخل المملكة بما نسبته ١٠% من إجمالي كامل قيمة العقد.
٩ - يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية وفقاً لإجراءات محددة.

المبحث الرابع: الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

إن الفاحص الضريبي هو أحد مستخدمي البيانات المالية التي يقدمها المكلف الضريبي بعد مراجعتها من قبل مراجع الحسابات الخارجي مستقل، وتقدم إلى الفاحص الضريبي كناتج نهائي لعمل كل من المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، حيث يعتمد الفاحص الضريبي على تلك البيانات في الربط على مبلغ الضريبة للمكلف الضريبي بعد إجراء التسويات اللازمة بما يتفق مع النظام الضريبي المعمول به، إلا إن هذا الاعتماد من قبل الفاحص الضريبي على البيانات المالية ليس باعتماد مطلق ومسلّم به، إذ أن الفاحص الضريبي يقوم بإجراء فحوصات معينة يستطيع من خلالها الحكم على مدى مصداقية البيانات المالية، ومن ثم أخذ الربح المحاسبي الذي هو نتاج للمحاسبة المالية كأساس لعملية التقدير بعد إجراء التسويات اللازمة ليصل إلى الربح الخاضع للضريبة الذي هو نتاج للمحاسبة الضريبية، حتى يصل في نهاية المطاف إلى مقدار الضريبة المستحقة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م).

- وعرف (صلاح الدين، ٢٠٠٥م) الربح المحاسبي بأنه: "يمثل الربح الناتج من مقابلة إيرادات فترة مالية معينة بما يخصها من تكلفة ومصروفات نفس الفترة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

ويتم استخراج الربح الصافي كما يلي:

- تصوير حساب المتاجرة لاستخراج مجمل الربح أو مجمل الخسارة.
- تصوير حساب الأرباح والخسائر لاستخراج صافي الربح أو الخسارة بعد ترحيل نتيجة حساب المتاجرة إليه (كراجة و العبادي، ٢٠٠٠م).

- وكما جاء تعريف الربح الضريبي بأنه: يمثل صافي الربح المحاسبي بعد تعديله بعناصر(الإيرادات، المصروفات، المكاسب، أو الخسائر) التي لا تدخل في قياس صافي الربح لغرض احتساب الضريبة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل، ١٤٢٨هـ).

وكما يمكن القول بأن إجراءات القياس المحاسبي المقبولة محاسبياً مقبولة أيضاً ضريبياً ما لم يرد نص يمنع مثل هذا الإجراء، لذلك نجد (المنيف وآخرون، ١٤١٧هـ) الآتي:

١ - الربح المحاسبي مساوي للربح الضريبي فيما لو كانت جميع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تم قبولها ضريبياً وتم تطبيقها بدقة في الوحدات الاقتصادية.
٢ - عدم تساوي الربح المحاسبي مع الربح الضريبي إذا لم تتبع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً. أو قد يكون هذا الاختلاف ناتجاً من عدم القبول ضريبياً بما هو مقبول محاسبياً، فيجب تعديل الربح حسب النظام الضريبي حتى ولو كان ذلك يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة. هذا وعدم التساوي بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يمكن تصنيفه إلى نوعين:

أ - اختلاف زمني:
ويقصد بذلك أن ما حمل على الربح المحاسبي بالفترة يختلف عما تم قبوله ضريبياً، علماً بأن مجموع المصاريف المعتبرة ضريبياً تساوي ما حمل للربح المحاسبي في النهاية.

ب - اختلاف دائم:
ويرجع ذلك إلى أن النظام الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف مثل: النفقات الشخصية أو التبرعات، بمبلغ يزيد عن المعترف به أو إيرادات يجب إضافتها ضريبياً ولكنها لم تضف لأي سبب.

وبالتالي يرى الباحث بأن اختلاف صافي الربح المحاسبي المحدد في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عن صافي الربح الضريبي الذي يتحدد على أساس مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، مما يستلزم على مراجع الحسابات الخارجي حصر أوجه الاختلاف بينهما في الإقرار الضريبي، بحيث يتطابق صافي الربح المحاسبي مع صافي الربح الضريبي، وهذا يتطلب من مراجع الحسابات الخارجي أن يكون على وعي بمناطق وأوجه هذه الاختلافات وتكييفها النظامي والمحاسبي.

خلاصة الفصل الثالث:

طرق تعامل الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل مع البيانات المالية التي تمت مراجعتها أو الشهادة عليها من مراجع الحسابات الخارجي.

يستطيع الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل أن يتوصل إلى قناعة بقبول البيانات المالية، والخدمات الضريبية المقدمة إليه من المكلف أو من مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) بصفته وكيل المكلف أو شهادته على صحة البيانات المالية، وتبعاً لنتائج فحص الفاحص الضريبي من خلال الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص ألمستندي، فإذا كانت النتائج مرضية يقبل الفاحص الضريبي البيانات المالية، ويعتمدها كأساس لتقديره للدخل الخاضع للضريبة، أما إذا كانت نتائج فحوصاته غير مرضية بسبب احتوائها على استثناءات كثيرة، وفروقات جوهرية غير مبررة مستندياً، وإن علاقة حسابات قائمة المركز المالي مع حسابات قائمة الدخل تفتقد إلى المعقولية، إضافة إلى عجز المكلف في إحضار المستندات الثبوتية اللازمة، فإن ذلك كله يؤدي إلى شك الفاحص الضريبي في مصداقية البيانات المالية، ولم يقبل بها لتكون أساساً لتقديره الخاضع للضريبة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م).

وأن الفاحص الضريبي هو أحد مستخدمي البيانات المالية التي تصدرها المنشأة بعد مراجعتها من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، وتقدم إلى الفاحص الضريبي كناتج نهائي لعمل كل من المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، حيث يعتمد الفاحص الضريبي على تلك البيانات في ربط مبلغ الضريبة على المنشأة بعد إجراء التسويات اللازمة بما يتفق مع الأنظمة المعمول بها، إلا أن هذا الاعتماد من قبل الفاحص الضريبي على البيانات المالية ليس باعتماد مطلق ومسلّم به، إذ أن الفاحص الضريبي يقوم بإجراء فحوصات معينة يستطيع من خلالها الوصول إلى الآتي:

١ - الحكم على مصداقية البيانات المالية.

٢ - الوصول للربح المحاسبي الذي هو نتاج للمحاسبة المالية كأساس لعملية الربط الضريبي بعد إجراء التسويات اللازمة ليصل إلى الربح الخاضع للضريبة الذي هو نتاج للمحاسبة الضريبية حتى يصل في نهاية المطاف إلى مقدار الضريبة المستحقة (الحاج، ١٩٩٩م).

ووصولاً لأهداف البحث لما جاء في الفصل الثالث تم التعرض للأمور الآتية:

١ - حيث جاء في المبحث الأول: التعرف لماهية الفحص الضريبي من حيث التعريف وأهداف الفحص والتخطيط لعملية الفحص من حيث أهداف التخطيط لعملية الفحص وعناصر خطة الفحص وإجراءاتها، وأهمية الأطراف الثالثة لعملية الفحص.

٢ - وجاء في المبحث الثاني: معرفة الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي، من حيث المؤهلات، والاستقلالية، والموضوعية والنزاهة، وأخيراً العناية والمهارة والكفاءة اللازمة.

٣ - وجاء في المبحث الثالث: التعرف على إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية في حالة مسك المكلف دفاتر منتظمة، وفي حالة عدم مسك المكلف لدفاتر منتظمة، عند البدء في عملية الفحص، والأمور التي يتعين على الفاحص الضريبي التقيد بها من حيث فحص بنود قائمة المركز المالي وبنود قائمة الدخل، وقبل القيام بدراسة إجراءات قياس وتحديد الضريبة في كلا الحالتين، في حالة مسك دفاتر منتظمة أو عدم مسك دفاتر منتظمة.

٤ - وجاء في المبحث الرابع: التعرف على الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وتعريف كلاً منهما، ومعرفة الأمور التي تلزم مراجع الحسابات الخارجي حصر أوجه الاختلاف بينهما في الإقرار الضريبي، بحيث يتطابق صافي الربح المحاسبي مع صافي الربح الضريبي، وأنه يتطلب من مراجع الحسابات الخارجي أن يكون على وعي بمناطق وأوجه هذه الاختلافات وتكييفها النظامي والمحاسبي.

الفصل الرابع:

أثر معايير المحاسبة والمراجعة ونظام ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

- **المبحث الأول**: ماهية التهرب الضريبي.
- **المبحث الثاني**: أثر معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.
- **المبحث الثالث**: أثر معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية لتجنب من التهرب الضريبي.
- **المبحث الرابع**: مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

الفصل الرابع:
أثر معايير المحاسبة والمراجعة ونظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

المقدمة:

تؤدي الإدارة الضريبية (مصلحة الزكاة والدخل) دوراً هاماً في إنجاح النظام الضريبي، باعتبارها الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ النظام الضريبي، وعلى ذلك فإن نجاحه يعتمد على الإدارة الكفء، التي يتعين عليها مراعاة الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي ينفذ فيها النظام الضريبي، وبالتالي يمكن خلق الثقة المتبادلة بين الدولة والممولين. ويؤيد البعض هذا الرأي بالقول أنه إذا كانت الضرائب تقوم دستورياً على النظام، فان دعامتها ونجاحها الحقيقي يكون في كيفية إدارتها، وبمعنى آخر أن كل إصلاح تشريعي يظل قاصراً ما لم يواكبه بل يسبقه أحياناً إصلاح إداري (دردير، ٢٠٠٠م، ٥٢).

كما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار الضريبي، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات المالية اللازمة لهذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك حسابات نظامية شاملة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه (بولخوخ، ٢٠٠٤م).

وقد تضمن نظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية، العديد من المزايا بهدف إيجاد مناخ ملائم للاستثمار، ومكافحة التهرب الضريبي بما يلي:

- الوضوح والشفافية في تحديد واجبات وحقوق المكلف والمصلحة.
- الأخذ بأسعار ضريبية نسبية معتدلة لجذب رؤوس الأموال.
- السماح بترحيل الخسائر للأمام لفترة غير محددة.
- استخدام أسلوب استهلاك المجموعات، والاستهلاك المعجل للأصول.
- اعتماد أسلوب الربط الذاتي.
- إقرار ضريبة الاستقطاع لأول مرة في المملكة العربية السعودية.
- تفعيل آلية التحصيل والالتزام حيث تضمن النظام الضريبي الجديد، لإجراءات واضحة لمكافحة التهرب الضريبي، وعدم تقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها.
- إقرار حق المكلف الضريبي في الاستئناف أمام ديوان المظالم لأول مرة (مصلحة الزكاة والدخل، النشرات التعريفية لضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ).

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي:

١ - تعريف التهرب الضريبي.
٢ - صور وأشكال التهرب الضريبي.
٣ - عقوبات التهرب الضريبي.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي:

أختلف الكتاب في تعريفهم لمفهوم التهرب الضريبي، فبعضهم نظر إليه من منظور واسع، بينما نظر إليه البعض الآخر من منظور ضيق، فيرى أصحاب الاتجاه الأول (المنظور الواسع) أن التهرب الضريبي يشمل كل صور التخلص من الضريبة، أو حتى تجنبها بحيث يشمل ما يلي:

١ - عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة.
٢ - استغلال الثغرات النظامية القائمة في التشريع في عدم سداد الضريبة المستحقة.
٣ - التحايل على النظام ومخالفته للتهرب من أداء الضريبة.

ويرى أصحاب الاتجاه الثاني (المنظور الضيق) فيقصد به تخلص المكلف من عبء الضريبة بوسائل تحمل في طياتها طابع الغش، وذلك من خلال التحايل على نصوص النظام، أو حتى مخالفته، وهو ما اصطلح على تسميته بالغش الضريبي (دردير، ٢٠٠٠م، ٧- ٨).

وعرف (بشور، ١٩٩٣م) التهرب الضريبي بأنه: التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة. ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة.

وكما عرف (العدل وعبد الفضيل، ١٩٨٢م) التهرب الضريبي بأنه: محاولة المكلف التلاعب بحجم وعاء الضريبة عن طريق إخفاء بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة عن طريق تقديم الإقرارات الصورية في حالة الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن الحرة ولعل من أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة تتمثل في إخفاء جانب هام من الدخل الذي تم الحصول عليه وكذا المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الحسم من وعاء الضريبة".

وكذلك عرف (Kelly & Oldman, 1973) التهرب الضريبي بأنه: الإفلات من الضريبة ومن تحمل عبئها في وقت واحد وهي ظاهرة يحاول بواسطتها المكلف الضريبي الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو بعضها.

أما فيما يتعلق بنظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية، نجد انه لم يضع تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي، واكتفى فقط بتحديد الطرق الاحتيالية التي تجعل المكلف أو وكيله مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني) متهرباً من

الضريبة إذا ما استعمل بعضها أو كلها، وقد حدد النظام الضريبي هذه الحالات على سبيل الحصر في المادة (٧٧) من النظام الضريبي وهي:

- تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
- تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
- عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص.

وجاء في المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل إجراءات مكافحة التجنب الضريبي كما يلي:

١ - لغرض تحديد الضريبة للمصلحة (مصلحة الزكاة والدخل) الحق في الآتي:

أ - عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.

ب - إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها، ووضعها في صورتها الحقيقية.

٢ - للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته.

٣ - يجوز للمصلحة إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

٤ - لا يجوز للمكلف حسم خسارة ناتجة عن تحويل ممتلكات تمت بينه وبين طرف مرتبط به، وما لم يرد في هذا النظام خلاف ذلك يعلق حسم الخسارة إلى أن يتخلص الطرف المرتبط من الممتلكات إلى طرف آخر غير مرتبط.

٥ - إذا قام المكلف الفرد بتجزئة دخله وتقاسمه مع شخص آخر يجوز للمصلحة تعديل الوعاء الضريبي للمكلف وللشخص الآخر منعاً لأي تخفيض في الضريبة المستحقة.

٦ - تعني تجزئة الدخل لغرض هذه المادة ما يأتي:

أ - تحويل الدخل بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى آخر مرتبط به.

ب -تحويل الممتلكات بما في ذلك النقود بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى شخص آخر مرتبط به، ينتج عنه تحقيق الشخص الآخر لدخل من هذه الممتلكات، إذا كان السبب أو احد الأسباب للتحويل هو تخفيض إجمالي الضريبة المستحقة على دخل الشخص المحول أو الشخص المحول إليه.

٧ - يجوز للمصلحة أن تأخذ بالقيمة المقدمة من الشخص المحول إليه لتقرر إذا كان المكلف يسعى لتجزئة الدخل.

كما حددت المادة (١٦) في الفقرة (٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي حالات تحد من التهرب الضريبي، من اجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، ويحق للمصلحة إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.
- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من هذه اللائحة والتي تنص يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة.
- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.
- مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقيده بذلك.

ثانياً: صور وأشكال التهرب الضريبي:

يفرق عادةً في التهرب الضريبي بين (Steven, 1987):

- تهرب مشروع: ويعرف بتجنب الضريبة أو التملص الضريبي.
- تهرب غير مشروع: ويطلق عليه الغش المالي.

حيث عرف (بشور، ١٩٩٣م) التهرب المشروع بأنه: استغلال المكلف لبعض الثغرات النظامية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها.

ويشار هنا إلى العلاقة ما بين التهرب المشروع والتخطيط والتجنب الضريبي باعتبارها مصطلحات قريبة جداً من بعضها، حيث أن تخطيط وتجنب المكلف للضريبة باستغلال الثغرات النظامية يؤدي إلى التهرب المشروع (قاسم، ٢٠٠٣م).

وينوه الباحث بأن نظام ضريبة الدخل بالمملكة يعتبر التجنب الضريبي مخالفة يعاقب عليها النظام بموجب المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل، وجاءت إجراءات مكافحة التجنب الضريبي كما يلي:

- لغرض تحديد الضريبة للمصلحة الحق في:

- عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.
- إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها، ووضعها في صورتها الحقيقية.

- للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته.

- يجوز للمصلحة إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

- لا يجوز للمكلف حسم خسارة ناتجة عن تحويل ممتلكات تمت بينه وبين طرف مرتبط به، وما لم يرد في هذا النظام خلاف ذلك يعلق حسم الخسارة إلى أن يتخلص الطرف المرتبط من الممتلكات إلى طرف آخر غير مرتبط.

- إذا قام المكلف الفرد بتجزئة دخله وتقاسمه مع شخص آخر يجوز للمصلحة تعديل الوعاء الضريبي للمكلف وللشخص الآخر منعاً لأي تخفيض في الضريبة المستحقة.

- تعني تجزئة الدخل لغرض هذه المادة ما يأتي:

- تحويل الدخل بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى آخر مرتبط به.
- تحويل الممتلكات بما في ذلك النقود بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى شخص آخر مرتبط به، ينتج عنه تحقيق الشخص الآخر لدخل من هذه الممتلكات، إذا كان السبب أو أحد الأسباب للتحويل هو تخفيض إجمالي الضريبة المستحقة على دخل الشخص المحول أو الشخص المحول إليه.

- يجوز للمصلحة أن تأخذ بالقيمة المقدمة من الشخص المحول إليه لتقرر إذا كان المكلف يسعى لتجزئة الدخل.

وينوه الباحث بأن مسمى موضوع البحث الحالي (دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب

التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية)، والمقصود به ليس بالتجنب الضريبي المشروع، كما انفردت به بعض المراجع والكتب والأبحاث والأنظمة الضريبية. ولكن المقصود بكلمة (التجنب) أي الحد أو المنع، لعدم الوقوع في المخالفة، ولم يتم استخدام كلمة (الحد)، وذلك لأن التهرب الضريبي لا يمثل ظاهرة أمام مصلحة الزكاة والدخل حسب ما صرح به مدير عام مصلحة الزكاة والدخل (جريدة المدينة، ١٤٣١هـ). حيث أن استخدام كلمة الحد، للإقلال من الشئ، وتستخدم كلمة التجنب، لعدم الوقوع وتوخي الحذر في ذلك.

حيث عرف (عناية، ١٩٩٨م) التهرب الضريبي غير المشروع بأنه: مخالفة صريحة للنظام الضريبي ويطلق عليه أحياناً الغش الضريبي وتختلف أشكاله باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، باختلاف هدف التهرب وما إذا كان تهرباً جزئياً أو كلياً.

وكما عرف (قاسم ٢٠٠٣م) التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي بأنه: مخالفة مباشرة ومقصودة للنظام الضريبي، وله أشكال كثيرة منها: إغفال متعمد للتصريح عن الضريبة، إخفاء متعمد للوعاء الضريبي، الظهور بمظهر المعسر وعدم القدرة على الدفع، وإبراز مستندات وهمية للمحاسبة.

ويمكن تقسيم التهرب الضريبي غير المشروع إلى أربعة أنواع:

١ - الإخفاء المادي:

الإخفاء المادي للشئ الخاضع للضريبة هو ابرز أشكال هذا الغش، كمثل التاجر الذي يخفي مصدر دخل أو نشاط يخضع للضريبة، وعدم التصريح عن ذلك (فرحات، ١٩٩٧م).

٢ - الإخفاء المحاسبي:

نظراً لأن بعض الضرائب تفرض بموجب تصريح المكلف عن دخله، فإنه يلجأ في بعض الحالات لهذا النوع من الغش مخفياً القسم الأكبر من أرباحه وغالباً ما يكون للتاجر حسابان:

- حساب خاص يرسله للإدارة الضريبية، ويحوي الشئ موضوع الضريبة.
- حساب تجاري يوضح حقيقة عملياته التجارية (فرحات، ١٩٩٧م).

٣ - التكييف الخاطئ:

ويهدف هذا النوع من الغش إلى إخفاء واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة، كمثل المستثمر الفعلي للمنشأة الذي يستتر وراء رجل لا وجود فعلي له، ويظهر وكأنه المستثمر الفعلي للمنشأة أو كالمشاركة في الأرباح بصورة وهمية، وأخيراً السعي لتحرير تبرع دون أن يدفع الثمن أبداً لإمكانية خصمه كمصروف (فرحات، ١٩٩٧م، ٨٤).

٤ - قرينة الغش:
وتتلخص هذه الحالة في معرفة عما إذا كان إخفاء الشئ موضوع الضريبة تم عن سوء نية أو عن حسن نية والإدارة الضريبية سترفض هذا السلوك في كلا الحالتين، فالمكلف الذي نسي أو أغفل عن تقديم تصريحه سيعاقب حتى ولو لم يكن قاصداً ذلك (فرحات، ١٩٩٧م).

وكما أن هناك أنواع أخرى للتهرب الضريبي غير المشروع في دراسة (بولخوخ، ٢٠٠٣م) وهي:

١ - التلاعب المحاسبي:
و يكون إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً.

٢ - المستخدمين الوهميين:
يلجأ المكلف في هذه الطريقة إلى الكشوفات المحاسبية، حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب مستخدمين وموظفين لا وجود لهم على الحقيقة في المنشأة، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية تخلو من كل شك أو ريبة.

٣ - الأعباء العامة غير المبررة:
أي لا وجود لأية علاقة لها بنشاط المنشأة والتي تؤدي إلى تضخيم التكاليف والأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للضريبة مثل:

- المبالغة في تقديم المكافآت للعاملين.
- قيام المنشأة بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، والمبالغة في قيمتها.
- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية وتسجل لأغراض المنشأة.
- قيام صاحب المنشأة أو شركائه بتسجيل حساباتهم واستهلاكاتهم الشخصية على حساب أعباء المنشأة.

٤ - المبالغة في احتساب تكاليف الاستهلاك للأصول الثابتة.

٥ - الغش عن طريق العمليات النظامية:
مثل أن يعمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، والأدهى والأمر وجود العمليات تتم بشكل مكاتبات متناسقة ومتكاملة فيما بينهم لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك.

وقد حدد النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية حالات التهرب الضريبي غير المشروع في المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والطرق الاحتيالية التي تجعل المكلف أو مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني)

متهرباً من الضريبة إذا ما استعمل بعضها أو كلها، وهذه الحالات على سبيل الحصر كالآتي:

- تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
- تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
- عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص.

ثالثاً: عقوبات التهرب الضريبي:

استناداً إلى مقتضى أحكام الفقرة (ج) من المادة (٥٧) والمادتين (٧٦) و (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (٣) من المادة (٥٥) والمواد (٦٧) و (٦٨) و (٦٩) من اللائحة التنفيذية للنظام يمكن حصر الغرامات على الضرائب المفروضة على المكلفين على النحو الآتي:

١ - غرامة عدم التسجيل في الموعد النظامي:

عندما يتأخر المكلف في إخطار مصلحة الزكاة والدخل في البدء بنشاطه تفرض عليه الغرامة وفقاً للتصنيفات الآتية:

- الشخص الطبيعي (١٠٠٠) ريال
- الشخص الاعتباري (١٠٠٠٠) ريال.
- كيانات أخرى (٥٠٠٠) ريال.

٢ - الغرامة عن عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي:

أ - تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

- عدم تقديم الإقرار خلال (١٢٠) يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية.
- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد من المصلحة حتى ولو قدم في الموعد النظامي.
- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد من المصلحة.
- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة توقف عن مزاولة النشاط والسداد بموجبه عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط وذلك خلال (٦٠) يوماً من تاريخ التوقف.
- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال (٦٠) يوماً من نهاية السنة الضريبية.

ب - في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد تحصل الأعلى من الغرامتين في البديلين التاليين:

- البديل الأول: تحصل غرامة (١%) من إجمالي إيرادات المكلف على ألا تتجاوز (٢٠٠٠٠) عشرون ألف ريال.
- البديل الثاني: تحصل غرامة حسب النسب التالية:

- ٥% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (٣٠) يوماً من الموعد النظامي.
- ١٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (٣٠) يوماً ولم يتجاوز (٩٠) يوماً من الموعد النظامي.
- ٢٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (٩٠) يوماً ولم يتجاوز (٣٦٥) يوماً من الموعد النظامي.
- ٢٥% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (٣٦٥) يوماً من الموعد النظامي.

وتعني الضريبة غير المسددة: الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ومن ثم يكون تعديل المصلحة من جانبها لهذه البنود إجراءاً كاشفاً لها بحيث تستحق غرامة التأخير على فرق الضريبة المستحقة نتيجة تعديل بعض البنود بعد انقضاء المواعيد المحددة لتقديم وتسديد الضريبة.

ج - بالإضافة إلى الغرامات الواردة في احد البديلين أعلاه تضاف على المكلف غرامة تأخير (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير - ولا تتوجب هذه الغرامة إذا لم تكتمل مدة التأخير (٣٠) يوماً من تاريخ الاستحقاق في الحالات الآتية:

- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.
- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.
- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس والتاسع والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.
- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة (٧١) من النظام.
- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة (١٠) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

د - لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها.

٣ - غرامة غش وتهرب:

أ - غرامة الغش هي التي تفرض بواقع (٢٥%) على فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني (مراجع الحسابات الخارجي) معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة.

ب -تطبق أحكام وغرامة الغش الواردة أعلاه على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

ويرى الباحث هنا بأن غرامة الغش والتهرب من نظام ضريبة الدخل، تقع فقط على المكلف الضريبي، وليس لها أي مساس على مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني)، وذلك مما يظهر عدم وضوح النظام الضريبي في تحديد أنواع المخالفات والعقوبات التي تختص بمراجع الحسابات الخارجي.

٤ - حق ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجع الحسابات الخارجي):

حسب ما تقضي به المادة (٧٨) من نظام ضريبة الدخل بالمملكة وبما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين للمصلحة الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني (مراجع حسابات خارجي) قضائياً يثبت انه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة.

وقضت الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام والفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية للنظام انه بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (١) مليون ريال سعودي يجب أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار وما تضمنه من معلومات خصوصاً أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها، وأن الإقرار أعد وفقاً لمعايير ومتطلبات وأحكام نظام ضريبة الدخل في المملكة.

المبحث الثاني: أثر معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

صدر معيار ضريبة الدخل عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية والذي يمكن حصر أهدافه كما جاءت في الفقرة (١٠٦) بشأن تحديد متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح لمخصص ضريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

ونص المعيار في الفقرات من (١٠٧) إلى (١١٠) على الأمور الآتية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل، ١٤٢٨هـ):

- يجب قياس واثبات مصروف ضريبة الدخل وإثبات ما يقابله من التزام في مخصص لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام وقواعد ضريبة الدخل المعمول بها.
- تتم تسوية مخصص ضريبة الدخل في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. وتثبت أي فروقات بين مخصص ضريبة الدخل والربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية.
- يجب إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي عندما تنشأ هذه الفروقات كضرائب دخل مؤجلة. كما يجب عكس ضرائب الدخل المؤجلة المسجلة وفقاً لطريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة، عندما تعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بها.
- يجب تقويم ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دورياً لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها. كما يجب استنفاد ضرائب الدخل المؤجلة المدينة غير المتوقع تحققها خلال الفترة المالية.

وكما بين معيار ضريبة الدخل أسلوب عرض البيانات المالية للأغراض الضريبية في الفقرات (١١١) و (١١٢) و (١١٣) على النحو الآتي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل، ١٤٢٨هـ):

- يجب عرض مصروف ضريبة الدخل في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل.
- يجب تبويب ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولاً وما لا يعتبر متداولاً وفقاً لتبويب الأصول والالتزامات التي نشأت عنها الفروقات المؤقتة المرتبطة بها.
- يجب إجراء مقاصة بين ضرائب الدخل المؤجلة المتداولة وإظهار رصيد واحد لها وكذلك إجراء مقاصة بين ضرائب الدخل المؤجلة غير المتداولة وإظهار رصيد واحد لها في قائمة المركز المالي.

وكما بين معيار ضريبة الدخل السعودي الأمور التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية المعدة للأغراض الضريبية من الفقرة (١١٤) إلى الفقرة (١٢٢) وفقاً للآتي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٢٨هـ):

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة لمعالجة ضريبة الدخل.
- الإفصاح عن رصيد مخصص ضريبة الدخل في أول الفترة والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال الفترة ورصيد آخر الفترة.
- الإفصاح عن مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص ضريبة الدخل لتلك الفترة وملخص عن طبيعة هذه الفروقات.

- الإفصاح عن السنوات التي لم تربط عنها ضريبة الدخل ربطاً نهائياً وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف - إن وجد – بين الجهة الضريبية والمنشأة (لجنة الاعتراض،.....الخ) والمبلغ محل الخلاف.
- الإفصاح عن مخصص ضريبة الدخل للمنشأة التابعة الذي التزمت به المنشأة المسيطرة.
- الإفصاح عن المزايا والالتزامات المرتبطة بكل نوع من أنواع حقوق الملكية.
- الإفصاح عن أنواع الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي.
- الإفصاح عن أنواع الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي التي نشأت خلال الفترة.
- الإفصاح عن أية إعفاءات تحصل عليها المنشأة. وفي حالة تمتع رأس المال الأجنبي بإعفاء ضريبي يجب أن يتضمن الإفصاح ما يلي:
  - أساس الإعفاء الضريبي.
  - فترة الإعفاء الضريبي والمدة المتبقية منها.
  - صافي الدخل الضريبي منذ بداية فترة الإعفاء الضريبي حتى نهاية الفترة الحالية.

ويرى الباحث أهمية معيار ضريبة الدخل في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، لما لها من أمور هامة في طريقة العرض والإفصاح تساعد في تجنب التهرب الضريبي من قبل مراجع الحسابات الخارجي، بشأن التأكد من التزام المكلف القيام بها في قوائمه المالية، وأنها متوافقة لفقرات المعيار، إذ أن المكلف من طبيعته اللجوء إلى التهرب وعدم الإفصاح عن المستحقات الضريبية، وحيث أن مراجع الحسابات الخارجي يعتبر حلقة وصل ما بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل يعزز فيها ثقته بالشكل المطلوب في حالة التأكد من تطبيق جميع الاعتبارات النظامية والمعايير المهنية بالشكل الصحيح فيما يخص إعداد البيانات المالية ومراجعتها وفقاً لمعايير المحاسبة المالية والمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية.

المبحث الثالث: أثر معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية لتجنب من التهرب الضريبي:

هدف المراجع من فحص القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها هو تكوين رأي بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة على أسس ثابتة، وبالتالي فإنه طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإن من مسئولية مراجع الحسابات الخارجي في حدود القيود التي تفرضها عملية المراجعة بطبيعتها وهي: تخطيط فحصه للبحث عن الأخطاء والغش الذي قد يكون

لـه أثـر جـوهري علـى القـوائم الماليـة وأن يبـذل فـي عملـه العنايـة والمهـارة (خضير، ١٤١٧هـ).

ويلاحظ أن كلمة البحث عن الغش والأخطاء تختلف عن كلمة اكتشاف الغش والأخطاء. فالبحث معناه أنه عند قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة فإنه يجب عليه أن يكون مدركاً لاحتمال وجود غش أو أخطاء. ويتم تحقق بحث مراجع الحسابات الخارجي عن الأخطاء الجوهرية والغش، القيام بإجراءات المراجعة التي تعتبر في رأيه مناسبة طبقاً لظروف الحال لتكوين رأي في القوائم المالية (باعيسى ومحمد، ١٤٠٩هـ).

ويظهر دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه يعد من الأمور القابلة للجدل بين المهنيين والمستفيدين من خدماتهم (Cooper&Barkoczy, 1994).

وعليه جاء دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التصدي بإنهاء هذا الجدل وإزالة الغموض المتعلق في دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه في نطاق استخدامه، لتقديره الشخصي في الحكم على كفاية العرض والإفصاح وعدالة ما تظهره القوائم المالية من تصورات حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي للمنشآت محل المراجعة، وذلك بإصدار لجنة معايير المراجعة، لمعيار مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية والذي جاء في الفقرة (١٠٣) بتحديد أهداف المعيار (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، ١٤٣١هـ) وهي:

- تحديد المتطلبات وتوفير الإرشادات التي يتعين على المراجع الالتزام والاسترشاد بها للوفاء بمسئوليته تجاه الغش عند مراجعة قوائم مالية، وفق معايير المراجعة المتعارف عليها.

وجاء بالفقرة (١٠٤) بتحديد خصائص الغش كالآتي:

١ - تنشأ البيانات غير الصحيحة المهمة في القوائم المالية، إما بسبب غش، أو خطأ. والعامل الرئيس في التمييز بين الغش والخطأ، هو ما إذا كان التصرف الأساس الذي أدى إلى وجود بيانات غير صحيحة مهمة، قد تم عن عمد، أو بدون عمد.

٢ - على الرغم من أن الغش، يعد مفهوماً قانونياً فضفاضاً، إلا أن ما يهم المراجع لأغراض هذا المعيار، هو الغش الذي ينتج عنه وجود بيانات غير صحيحة مهمة في القوائم المالية. ويوجد نوعان من البيانات غير الصحيحة المهمة المتعمدة، يهمان المراجع وهي:

- بيانات غير صحيحة مهمة، ناتجة عن تقارير مالية مضللة.
- بيانات غير صحيحة مهمة، ناتجة عن إساءة استخدام الأصول.

كمـا نصـت الفقـرات مـن (١٠٦) إلـى (١٠٩) بمسـئولية مراجـع الحسـابات الخارجي تجاه الغش في الآتي:

- يجب علـى مراجـع الحسـابات الخـارجي القيـام بعمليـة المراجعـة، وفقـاً لمعـايير المراجعة المتعارف عليها. وهو مسئول عن التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية في مجملها، من أي بيانات غير صحيحة مهمة، سواء كان سببها الغش أو الخطأ. ونظراً للحدود الملازمة لعملية المراجعة، فإن هناك خطراً لا يمكن تجنبه، يتمثل في أن بعضا من البيانات غير الصحيحة المهمة المرتبطة بالقوائم المالية، لا يمكن اكتشافها، حتى على الرغم من تخطيط وأداء عملية المراجعة بشكل ملائم، ووفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

- إن خطر عدم اكتشاف بيانات غير صحيحة مهمة بسبب الغش، هو أكبر من خطر عدم اكتشاف بيانات غير صحيحة مهمة، ناتجة عن خطأ. ذلك بسبب أن الغش قد يتم حياكته والتخطيط له بشكل معقد ومنظم بهدف إخفائه، مثل: التزوير، عدم التسجيل المتعمد للعمليات، أو تعمد تقديم خطابات تمثيل خاطئة لمراجع الحسابات الخارجي. مثل: تلك المحاولات للإخفاء والتستر، تجعل من الصعب اكتشافها، خاصة إذا ما اقترنت بتواطؤ. فهذا التواطؤ يجعل مراجع الحسابات الخارجي على قناعة بأن الدليل المقدم إليه هو دليل مقنع، وهو في حقيقة الأمر دليل غير صحيح.

- إن قدرة مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف الغش، تتوقف على عدة عوامل، مثل: مهارة وبراعة مرتكب الغش، مدى تكرار ونطاق التلاعب، درجة التواطؤ الموجودة، الحجم النسبي للمبالغ الفردية التي تم التلاعب فيها، ومنزلة هؤلاء الأفراد المتورطين في الهيكل التنظيمي. وعلى الرغم من قدرة المراجع على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، إلا انه يصعب على مراجع الحسابات الخارجي تحديد ما إذا كانت البيانات غير الصحيحة المهمة، التي تتعلق بالأحكام الشخصية، مثل التقديرات المحاسبية، هي بسبب الغش أو الخطأ.

- علاوة على ما سبق، فإن خطر عدم اكتشاف مراجع الحسابات الخارجي لبيانات غير صحيحة مهمة، بسبب غش ارتكبته الإدارة، يكون اكبر من خطر عدم اكتشاف بيانات غير صحيحة مهمة، بسبب غش الموظفين، ذلك بسبب أن الإدارة هي دائماً في موقع يمكنها من التلاعب في السجلات المحاسبية، سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، وعرض معلومات مالية مضللة، أو تخطي الإجراءات الرقابية المصممة لمنع غش مماثل من موظفين آخرين.

- للحصول على التأكيد المعقول، يجب على المراجع أن يظل في حالة من الشك المهني خلال عملية المراجعة، وأن يأخذ في الاعتبار احتمال تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية، وأن يكون على يقين من أن إجراءات المراجعة الفعالة في

اكتشـاف الأخطـاء قـد لا تكـون فعالـة فـي اكتشـاف الغـش. إن المتطلبـات التـي يفرضـها هذا المعيـار، قد تـم وضـعها لمساعدة مراجع الحسابات الخـارجي فـي تحديد وتقويم مخـاطر وجود بيانـات غيـر صـحيحة مهمـة، بسبب الغش وتصـميم الإجراءات اللازمة لاكتشاف ذلك.

وتتمثـل أهداف مراجـع الحسـابات الخـارجي بنـاءً علـى الفقـرة (١١٠) علـى مـا يلي:

- تحديد وتقويم مخـاطر احتـواء القـوائم الماليـة علـى بيانـات غيـر صـحيحة مهمـة، ناتجة عن الغش.
- الحصـول علـى أدلـة مراجعـة كافيـة وملائمـة للمخـاطر السـابق تقديرها بشـأن احتواء القوائم المالية على بيانات غير صحيحة مهمة، ناتجة عن غش من خـلال تصميم وتنفيذ الإجراءات المناسبة الواجب القيام بها.
- اتخاذ الإجراءات المناسبة عند حدوث غش، أو غش محتمل حدوثه.

المبحث الرابع: مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحتـه التنفيذيـة وأنظمـة مصـلحة الزكـاة والـدخل تجـاه دور مراجـع الحسـابات الخـارجي لتجنـب التهرب الضريبي.

تضـمن نظـام ضـريبة الـدخل بالمملكـة العربيـة السـعودية العديـد مـن المزايـا الضـريبية المباشـرة وغيـر المباشـرة بهـدف إيجـاد منـاخ ملائـم للاسـتثمار فـي المملكـة، وجـذب الاستثمارات الأجنبيـة، وتعزيـز دور القطـاع الخـاص فـي التنميـة الاقتصـادية فـي ضـوء المسـتجدات المحليـة والعالميـة، ومـن أهـم سـمات النظـام الضريبي الجديد ما يلي:

١ - الوضوح والشفافية في تحديد واجبات وحقوق المكلف والمصلحة.
٢ - الأخذ بأسعار ضريبية نسبية معتدلة لجذب رؤوس الأموال.
٣ - السماح بترحيل الخسائر للأمام لفترة غير محددة.
٤ - استخدام أسلوب استهلاك المجموعات، والاستهلاك المعجل للأصول.
٥ - اعتماد أسلوب الربط الذاتي.
٦ - إقرار ضريبة الاستقطاع لأول مرة في المملكة العربية السعودية.
٧ - تفعيل آليـة التحصيل والالتزام حيث تضمن النظام الضريبي الجديد إجراءات واضـحة لمكافحـة التهـرب الضـريبي، وعـدم تقـديم الإقـرارات الضـريبية فـي مواعيدها.
٨ - إقرار حق المكلف في الاستئناف أمام ديوان المظالم لأول مـرة (مصـلحة الزكـاة والدخل، النشرات التعريفية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ).

ومن أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبـات النظاميـة والحد من حـالات التهـرب الضريبي فقد ألزمت الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من النظـام والفقـرة (٣) من المـادة (١٦) مـن اللائحـة التنفيذيـة للنظـام بـأن للمصـلحة الحـق فـي الـربط الضـريبي علـى

المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية (اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ٢٠٠٤م):

١ - عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي وفي حالة تقديمه إقراره الضريبي وكذلك قوائمه المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.

٢ - عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

٣ - عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية.

٤ - عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

٥ - مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقيده بذلك.

ومن مزايا نظام ضريبة الدخل بأنه أعطى مصلحة الزكاة والدخل مجموعة من الحقوق في مكافحة التهرب الضريبي وتتمثل في الآتي (نظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ):

١ - حق رفض المصروف:

وفقاً للفقرة (ب) من المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل بأنه يحق للمصلحة رفض تحميل أي مصروف إذا عجز المكلف دون سبب معقول عن تقديم المستند الخاص بالمصروف أو القرائن المؤيدة لصحة المطالبة به، وأضافت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بأن عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى تقع على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز لمصلحة الزكاة والدخل عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة.

٢ - حق الإطلاع:

وفقاً للفقرة (ب) من المادة (٦١) من النظام والفقرات من (١) إلى (٦) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للنظام، يجوز لموظفي مصلحة الزكاة والدخل حق الإطلاع لدى المكلفين ولدى غيرهم على كل ما من شأنه أن يبرهن على صحة إقرار المكلف من عدمه، وهذا يتطلب فحص إقرار المكلف ميدانياً أثناء ساعات العمل الرسمية وذلك بالانتقال إلى مقره والإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لبنود الحسابات والبيانات التي قدمت للمصلحة التي يحتفظ بها.

٣ - حق المصلحة في المعلومات:

وفقاً للمادة (٦١) من النظام والمادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للنظام يجب تزويد المصلحة بالمعلومات الأساسية وفق الضوابط التالية:

- الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، بما في ذلك الجهات الحكومية والمؤسسات والهيئات العامة ملزمون بتزويد المصلحة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها المصلحة لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام، بما في ذلك المعلومات عن عقود المقاولات والخدمات والتوريدات التي تبرم مع أي شخص من القطاع الخاص، وأي تعديلات تطرأ على تلك العقود خلال فترة لا تتجاوز (٣) أشهر من تاريخ توقيع العقد، وكذلك عند أي تعديل يطرأ على العقد، تتضمن اسم وعنوان كل من طرفي العقد وموضوع العقد وقيمته وشروطه المالية وتاريخ بدء تنفيذه وانتهائه. كما أن على تلك الجهات إخطار المصلحة بتاريخ التوقف عن تنفيذ العقد سواء كان بسبب ظروف القوة القاهرة أو لأي أسباب أخرى، وما يترتب لكل من طرفي العقد من حقوق لدى الطرف الآخر نتيجة التوقف وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التوقف، ويحق للمصلحة طلب نسخة العقد.
- إذا أخل بهذا الالتزام أحد الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المنوط بهم مسئولية تزويد المصلحة بالمطلوب أو الأخطار بتاريخ التوقف، يكون مسئولاً بالتضامن مع المكلف عن أي مطالبة ضريبية تستحق على العقد، و أي غرامات ضريبية تتوجب عليه.

٤ - حق الفحص والربط الإضافي خلال المدة النظامية:

وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٢) يجوز للمصلحة تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في إجراء الربط الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره. ووفقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٥) من النظام يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال (٥) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك، وهو ما يعني أن الإقرار الضريبي يعتبر مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه (٥) سنوات دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه.

ووفقاً للفقرة (ج) من المادة (٦٢) من النظام يجوز للمصلحة إجراء ربط إضافي على المكلف إذا اتضح للمصلحة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، وتشعر المصلحة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض. وتضيف الفقرة (١٠) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للنظام أنه يجوز للمصلحة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال (٥) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار

الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب من المكلف، أو إذا تم اكتشافها من المصلحة أو من الجهات الرقابية.

ووفقاً للفقرة (ب) من المادة (٦٥) يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب من الضريبة. وتضيف الفقرة (٩) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للنظام أنه يجوز تصحيح الأخطاء المحاسبية والمادية خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشافها من المصلحة أو الجهات الرقابية، ويقصد بالأخطاء الحسابية والمادية، الأخطاء الناتجة عن إحدى العمليات الحسابية مثل (الجمع، الطرح، الضرب، القسمة) أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح، أو ما شابه ذلك.

٥ - حق مكافحة التجنب الضريبي:

في الغالب يتم تفادي أو تجنب الضريبة بطرق مشروعة وذلك عندما يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي على مخالفة لأحكام النظام الضريبي، ومع ذلك فان الفقرات (أ، هـ، و، ز) من المادة (٦٣) من النظام وضعت إجراءات لمكافحة التجنب الضريبي واعتبرته غير مشروع.

٦ - حق استقطاع الضريبة من المنبع (ضريبة الاستقطاع):

وفقاً لمقتضى الفقرات (أ، ج) من المادة (٦٠) من النظام فكل شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط أو اعتباري مقيم أو غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة ملزم بتقديم إقرار ضريبي وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة خلال المدة المحددة.
ومع ذلك فالنظام لم يكتفي بالتوريد المباشر لمبلغ الضريبة من قبل المكلف وإنما ألزم جهة معينة أو شخصاً معيناً غير المكلف بتوريد مبلغ الضريبة المستحقة على دخل المكلف نيابة عنه، بعد أن يقوم بتحصيلها منه ومن ثم توريدها بمعرفته للمصلحة، فالنظام في مادته (٦٨) ألزم كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار المحددة في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص.
وشروط استقطاع الضريبة من المنبع حدد بمقتضى المادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام.

٧ - حق المصلحة في حجز أموال وممتلكات المكلف وبيعها:
كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، فإن المادة (٧٣) من النظام أعطت الحق للمصلحة الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة الجائز حسمها شرعاً وكذلك المضي في إجراءات الحجز. بعد مرور (٢٠) يوماً على استلام المكلف إشعاراً منها بنية الحجز. كما أن المادة (٧٤) من النظام خولت المصلحة ببيع الممتلكات المحجوزة بواسطة الجهة المختصة، وفقاً لأحكام الحجز وعلى أن يسدد من قيمة البيع أولاً مصاريف الحجز والبيع ومن ثم دين الضريبة والغرامات ويعاد أي مبلغ باقي إلى المكلف، ووفقاً للضوابط اللازمة للحجز والبيع التي حددتها المواد (٧٣) و (٧٤) و (٧٥) من النظام والمادة (٧١) من اللائحة التنفيذية.

٨ - فرض الغرامات:
لعدم التكرار، سبق شرح وسرد مواد النظام الضريبي ولوائحه التنفيذية بالشكل المطلوب في الفصل الرابع ضمن المبحث الأول في عقوبات التهرب الضريبي.

٩ - غرامة الغش:
لعدم التكرار، سبق شرح وسرد مواد النظام الضريبي ولوائحه التنفيذية بالشكل المطلوب في الفصل الرابع ضمن المبحث الأول في عقوبات التهرب الضريبي.

١٠ - حق ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجع الحسابات الخارجي):
لعدم التكرار سبق شرح وسرد مواد النظام الضريبي ولوائحه التنفيذية بالشكل المطلوب في الفصل الرابع ضمن المبحث الأول في عقوبات التهرب الضريبي.

ويؤيد الباحث رأي (السلطان، ١٤٢٥هـ): بأنه كان لابد أن يتضمن النظام الضريبي نصاً بالعقوبات المناسبة لضمان الالتزام الضريبي، ويتم تطبيقها من قبل مصلحة الزكاة والدخل مثل:
٣ - أن يتضمن عقوبات محددة.
٤ - عدم الترخيص بمزاولة النشاط مؤقتاً.
٥ - الإعلان عن أسماء المكلفين غير الملتزمين.
٦ - أن يكون لمصلحة الزكاة والدخل الحق في الإطلاع على الحسابات في البنوك والاستيلاء عليها، وحق الحجز الإداري ببيع الأصول ومصادرتها....إلى غير ذلك من الضمانات.

ويرى الباحث بأن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية لم يوضحا أنواع المخالفات والمسئوليات وأنواع العقوبات لمراجع الحسابات الخارجي، بشي من التحديد والتفصيل في حال مساعدته للمكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة في الأمور الآتية:
١ - في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية الصادرتين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وذلك بتحديد نوع المخالفة ونوع العقوبة والإجراءات المتبعة لذلك.

٢ - في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي وذلك بتحديد نوع المخالفة ونوع العقوبة والإجراءات المتبعة لذلك.

٣ - في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الدفاتر التجارية الخاضع لنظام الشركات السعودي وذلك بتحديد نوع المخالفة ونوع العقوبة والإجراءات المتبعة لذلك.

٤ - لم يتطرق النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بنوع العقوبة اللازمة في ملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات الخاصة بالمكلف الضريبي.

٥ - في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة من نواحي الاستقلال، النزاهة، الأمانة واستقامته من الناحية الأخلاقية والسلوكية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم.

ملخص الفصل الرابع:
أثر معايير المحاسبة والمراجعة ونظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

تم التعرض في هذا الفصل الرابع لأثر معايير المحاسبة والمراجعة ونظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، وقد تناول المبحث الأول، التعرف على ماهية التهرب الضريبي والتي تتمثل في تعريف التهرب الضريبي وصور وأشكال التهرب الضريبي المشروعة وغير المشروعة، مع بيان بأن جميع حالات التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل بالمملكة تعتبر من غير المشروعة، ومن ثم التعرف على عقوبات التهرب الضريبي والتي تتمثل في غرامة عدم التسجيل في الموعد النظامي، وغرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي، وغرامة الغش والتهرب، وحق ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات الخارجيين) في مساعدة المكلف أو ثبوت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة، وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد التهرب الضريبي.

وجاء في المبحث الثاني التعرف على أثر معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي وذلك بالتعرض لمعيار ضريبة الدخل الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية والذي يهدف إلى تحديد متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح لمخصص ضريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

وجاء في المبحث الثالث التعرف على أثر معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية لتجنب التهرب الضريبي الصادر عن لجنة معايير المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بهدف توفير معايير وإرشادات تجاه الغش في القوائم المالية التي يتعين على المراجع الالتزام بها للوفاء بمسئوليته عند مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة المتعارف عليها.

وجاء في المبحث الرابع التعرف على الوسائل والسبل لتجنب التهرب الضريبي في نظام ضريبة الدخل، كما تم تحديدها، وبيان مزايا نظام ضريبة الدخل بأنه أعطى مصلحة الزكاة والدخل مجموعة من الحقوق في مكافحة التهرب الضريبي والتي تتمثل في حق رفض المصروف، حق الإطلاع، حق المصلحة في المعلومات، حق الفحص والربط الإضافي خلال المدة النظامية، حق مكافحة التجنب الضريبي، حق استقطاع الضريبة من المنبع، حق المصلحة في حجز أموال وممتلكات المكلف وبيعها، فرض الغرامات، غرامة الغش وحق ملاحقة المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات الخارجيين).



الفصل الخامس: الدراسة الميدانية.

الدراسة الميدانية:

يتناول هذا الفصل توصيفاً شاملاً لإجراءات الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، ويتضمن الآتي:

- منهج البحث.
- مجتمع وعينة الدراسة.
- طريقة جمع البيانات.
- صدق الأداة وثباتها.
- أسلوب معالجة وتحليل البيانات.
- تحليل البيانات.

وقام الباحث بإجراء الدراسة الميدانية على مصلحة الزكاة والدخل بمنطقة مكة المكرمة (جدة، مكة، الطائف)، باعتبار أن منطقة مكة المكرمة تمثل أحد أهم وأكبر مناطق المملكة في جباية الضرائب، إلى جانب أنها مكان إقامة الباحث مما يسهل عليه جمع البيانات، وقام الباحث باختيار عينة عشوائية من الفاحصين الضريبيين محل الدراسة، وتوزيع قوائم الاستبيان عليهم.

١ -منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث فإن الباحث اعتمد في إجراء الدراسة على ما يلي:

أولاً: المنهج النظري:

حيث قامت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي في الدراسة المكتبية المكثفة بالرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية والرسائل والبحوث العلمية التي تتحدث عن موضوع الرسالة، إضافة إلى الأنظمة ذات العلاقة المعمول بها والمطبقة في المملكة العربية السعودية، ومن ثم تجمع المعلومات وتلخص وتربط بأهداف البحث.

ثانياً: المنهج العملي:

حيث اعتمدت الدراسة في جانبها الميداني على قائمة الاستبانة بالاستعانة بأحد الأساليب الإحصائية المناسبة التي تحقق أهداف البحث. حيث تم استقصاء المعلومات والبيانات عن طريق استمارة الاستبانة التي قام الباحث بإعدادها واختبارها وذلك بعرضها على أحد أعضاء هيئة التدريس المتخصصين بتدريس مادة الضرائب والمراجعة بجامعة أم القرى بمكة المكرمة وكذلك عرضها على عضوين من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين بتدريس مادة الضرائب والمراجعة بجامعة الملك عبدالعزيز بجدة، وكذلك تم عرضها على مدراء فروع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة مكة وجدة والطائف، وكذلك على رؤساء لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية والضريبية الأولى والثانية بمنطقة مكة المكرمة. وحتى يمكن الحصول على مقترحات بناءة فقد تم تعريفهم بأهداف البحث وعيناته وتقسيم أسئلة البحث والعبارات في الاستبانة، وتمت إعادة الاستبانة بعد مراجعتها. وقد كان لهذه المرحلة أهميتها حيث تم الحصول على مجموعة من المقترحات كان لها أثر مباشر في

تعديل العبارات. كما قام الباحث بعد الاطمئنان إلى توافر درجة مطمئنة من المصداقية باختبارها مبدئياً، ولقد تم إجراء هذا الاختبار على خمسة من الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة وخمسة من الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمكة المكرمة وثلاثة فاحصين ضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة الطائف، وتمت إعادة الاستبانة بعد مراجعتها. ولقد تم أخذ الملحوظات التي أبديت على استمارة الاستبانة بعين الاعتبار عند تصميم الاستمارة بشكلها النهائي، وكانت نتائج اختبار أداة البحث (الاستبانة) مشجعة مما يدل على توافر حد مقبول من التناسق والمقدرة على جمع البيانات اللازمة لمعرفة دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية. وتم اختيار(٢٩) عبارة لجميع محاور الدراسة، و تحتوي على الاستخدام الأمثل للفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل، وطلب من المشاركين على الاستبانة إبداء الرأي في مدى تطبيق واستخدام تلك العبارات في عملهم حسب الواقع الفعلي وليس المفترض، وتم التركيز على هذه العبارة أكثر من مرة حتى لا يحدث خلط أو سوء فهم في المقصود، وتم ترك خمس فراغات أمام كل عبارة تشمل: (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقا).

وتم تقسيم محاور الاستبانة إلى خمس مجموعات رئيسية هي:

١ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

٢ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي.

٣ - وفقاً لخبرة الفاحص الضريبي في التعامل مع مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية وملاحظتهم عليهم فيما يخص تأهيلهم العلمي والمهني واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء (المكلف الضريبي).

٤ - طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

٥ - مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

٢ -مجتمع وعينة الدراسة:

ركز الباحث دراسته الميدانية على فئة واحدة وهم الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل. حيث بلغ عدد الفاحصين الضريبيين بالأقسام المتخصصة للحسابات النظامية بفروع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة (جدة، مكة، الطائف) (١٥٠) فاحصاً ضريبياً، متمثلين في قسم الفحص والربط والمراجعة وخدمات المكلفين ورؤساء الأقسام ومدراء الفروع. وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى ثلاثة أسابيع تم جمع الاستبانات، فكان المسترجع منها (٨٣) استبانة فقط من إجمالي الاستبانات الموزعة بسبب عدم تواجد الفاحصين الضريبيين بمكاتبهم وتكليفهم بالفحص الميداني أو لحضورهم دورات تدريبية أو ورش الأعمال التي تقيمها مصلحة الزكاة والدخل بشكل دوري، وبالتالي تمثل نسبة الاستبانات المسترجعة (٥٥%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، ولم يتم استبعاد أي استبانة لاكتمال إجاباتها، وبالتالي أصبح عدد الاستبانات المستلمة الصالحة للتحليل (٨٣) استبانة.
ويوضح الجدول رقم (١ - ٥) عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (١ - ٥)

عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة.

الجهة	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات العائدة	النسبة المئوية
الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة (جدة).	٦٠	٤٠	%٦٦,٧
الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة (مكة المكرمة).	٥٠	٣٠	%٦٠
الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة (الطائف).	٤٠	١٣	%٣٢,٥
إجمالي الاستبانات لأفراد عينة البحث.	١٥٠	٨٣	%٥٥

٣ -طريقة جمع البيانات:

تم توزيع استمارة الاستبانة شخصياً من قبل الباحث (بعد اختبارها وتعديلها) إلى عينة البحث (١٥٠) فاحصاً ضريبياً، وأرفق مع الاستمارة خطاب موجه من الباحث حدد فيه هدف البحث وأهميته، وحث الباحث فيه الفاحصين الضريبيين على التجاوب مع الباحث لما فيه من مصلحة إنجاح البحث العلمي وتم إبلاغهم بأن البيانات ستكون موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما قام الباحث بشرح طريقة استخدام الاستمارة مع إيضاح أهمية تجاوبهم. كما قام الباحث بصياغة استمارة الاستبانة بشكل يسهل الإجابة عليها من قبل الفاحصين الضريبيين بما توفره من إجابات قصيرة ومحددة، والحرية الكبيرة التي تتيحها

الاستبانة. وقام الباحث بتجميع الاستبانات شخصياً لتوفر ظروف الانتقال واستلام الاستبانات من الفاحصين الضريبيين بفروع مصلحة الزكاة والدخل (بمدينة جدة، مكة، الطائف).

٤ - صدق الأداة وثباتها:

تم التأكد من مدى صدق وثبات الاستبانة باستخدام اختبار ألفا كرونباخ، وهذا المعامل يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك صدق أو ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي صفر، وعلى العكس إذا كان هناك صدق وثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات، وبلغت قيمة المعامل (٠,٩١٣) وهو معامل ثبات عال يمكن الاطمئنان له. وتعد هذه الدرجة درجة ثبات جيدة لمثل هذه الدراسة. كما قام الباحث بإيجاد الثبات باستخدام نفس المعيار لكل مجال من مجالات الدراسة (الاستبانة) بشكل مفصل حسب تسلسلها في استبانة الدراسة حسب الجدول رقم (٢ - ٥) الآتي:

جدول رقم (٢ - ٥)

معامل الثبات لمحاور الدراسة.

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات
١ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).	٦	٠.٨١٨
٢ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).	٦	٠.٨٣٨
٣ - التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.	٥	٠.٨٢٢
٤ - طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.	٦	٠.٧٥٥
٥ - مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.	٦	٠.٨٠٨
الأداة ككل	٢٩	٠.٩١٣

٥ ـأسلوب معالجة وتحليل البيانات:

قام الباحث باستخدام برنامج الجداول الالكترونية (Excel) لتفريغ البيانات من الاستبانات، وإعداد ملف البيانات، ثم تمت مراجعتها والتحقق من صحة التفريغ، وبعد ذلك تم إدخال البيانات وتحليلها على برنامج (SPSS)، وقام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

أ - التكرارات، والنسب المئوية، لحساب توزيع آراء مجتمع الدراسة.

ب - المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، لترتيب استجابات أفراد عينة الدراسة.

ج - معامل ألفا كرونباخ، لقياس ثبات أداة الدراسة.

د - المتوسط المرجح، حيث يتم حساب القيم (الأوزان) كما في الجدول رقم (٣ - ٥) ثم يتم تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale كما في الجدول رقم (٤ - ٥).

هـ - اختبار (t-test) واختبار (ANOVA) لتحديد اثر بعض الخصائص الشخصية على إجابات أفراد العينة المشاركين في البحث، حول درجة الموافقة على محاور الدراسة، تعزى إلى مستوى التأهيل الأكاديمي، مستوى التأهيل المهني، سنوات الخبرة.

- وتتكون الاستبانة من جزئين:

أ - تناول الجزء الأول: البيانات الشخصية العامة لأفراد العينة (الفاحص الضريبي): مستوى التأهيل الأكاديمي، مستوى التأهيل المهني، متوسط عدد سنوات الخبرة.

ب - تناول الجزء الثاني: خمسة محاور يشتمل كل محور على مجموعة من الأسئلة تتعلق بموضوع البحث بهدف التعرف على دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية.

جدول رقم (٣ - ٥)

حساب القيم (الأوزان) لدرجات الموافقة

درجة الموافقة	الوزن
غير موافق إطلاقاً	١
غير موافق	٢
محايد	٣
موافق	٤
موافق تماماً	٥

جدول رقم (٤ – ٥)

تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	درجة الموافقة
من ١ إلى أقل من ١.٨٠	غير موافق إطلاقاً
من ١.٨٠ إلى أقل من ٢.٦٠	غير موافق
من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠	محايد
من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠	موافق
من ٤.٢٠ إلى ٥	موافق تماماً

٦ -تحليل البيانات:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، وبناءً على نتائج المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها، سوف يتم عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها على النحو الآتي:

أولاً: تحليل البيانات الشخصية العامة لأفراد العينة:

أ - مستوى التأهيل الأكاديمي للفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل:

يتضح من الجدول رقم (٥ - ٥) الآتي:

- أن غالبية أفراد عينة البحث هم من الجامعيين، وبنسبة بلغت (٧٣.٥%)، في حين بلغت نسبة الحاصلين على مؤهل دون الجامعي (١٨.١%)، وبلغت نسبة الحاصلين على الماجستير الأكاديمي (٧.٢%)، وبلغت نسبة الحاصلين على الدكتوراه (١.٢%).

جدول رقم (٥ - ٥)

مستوى التأهيل الأكاديمي للفاحصين الضريبيين (أفراد عينة البحث) بمصلحة الزكاة والدخل

مستوى التأهيل الأكاديمي	العدد	النسبة المئوية %
دون الجامعي.	١٥	١٨.١
بكالوريوس.	٦١	٧٣.٥
ماجستير.	٦	٧.٢
دكتوراه.	١	١.٢
المجموع	٨٣	١٠٠ %

ب - مستوى التأهيل المهني للفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل:

يتضح من الجدول (٦ - ٥) الآتي:

- أن غالبية أفراد عينة البحث من الفاحصين الضريبيين ليس لـديهم أي مؤهـل مهني، حيث بلغت نسبتهم (٨٥.٦%)، في حين بلغـت نسـبة أفـراد العينـة الحاصلين على ماجستير المحاسبة المهني (٩.٦%)، وبلغت نسبة أفراد العينـة الحاصلين على الزمالة السعودية SOCPA (٤.٨%).

جدول رقم (٦ - ٥)

مستوى التأهيل المهني للفاحصين الضريبيين (أفراد عينة البحث) بمصلحة الزكاة والدخل

مستوى التأهيل المهني	العدد	النسبة المئوية %
الزمالة السعودية. SOCPA	٤	٤.٨
ماجستير محاسبة مهني.	٨	٩.٦
ليس لديهم أي مؤهل مهني.	٧١	٨٥.٦
المجموع	٨٣	%١٠٠

ج- سنوات الخبرة للفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل:

يتضح من الجدول (٧ - ٥) الآتي:

- أن معظم أفراد عينة البحث من الفاحصين الضريبيين تنتمي سنوات خبـرتهم في العمل بمصلحة الزكاة والدخل للفئة من (٥ سـنوات إلـى أقـل مـن ١٠ سنوات)، حيث بلغت نسبتهم (٣٣.٧%)، وأفراد العينة الذين تنتمـي سـنوات خبرتهم للفئة (١٥ سنة فاكثر)، بلغت نسبتهم (٣١.٣%)، في حين أفراد العينة الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة من (١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة)، بلغت نسبتهم (٢٠.٥%)، وأخيراً أفراد العينة الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (أقـل من ٥ سنوات)، بلغت نسبتهم (١٤.٥%).

جدول رقم (٧ - ٥)

سنوات الخبرة للفاحصين الضريبيين (أفراد عينة البحث) بمصلحة الزكاة والدخل

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
(أقل من ٥ سنوات).	١٢	١٤.٥
(من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات).	٢٨	٣٣.٧
(من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة).	١٧	٢٠.٥
(١٥ سنة فأكثر).	٢٦	٣١.٣
المجموع	٨٣	%١٠٠

ثانياً: تحليل أسئلة الدراسة:

يتناول هذا الجزء عرض وتحليل ومناقشة النتائج التي أسفرت عنها الدراسة الميدانية حول (دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية). وحيث إن البيانات ذات مستوى رتبي تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، وقد تم عرض وتحليل ومناقشة النتائج على النحو الآتي:

١.	دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).

تم تخصيص (٦) عبارات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي "وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية". وفيما يلي عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول هذه العبارات كما تظهر في الجدول رقم (٨ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (٨ - ٥)

آراء أفراد العينة حول دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).

العبارة		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية (للمكلف الضريبي) بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة.	ك	٢٥	٤٦	١٠	١	١
	٪	٣٠.٢	٥٥.٤	١٢.٠	١.٢	١.٢
٢ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بإبراز التحفظات اللازمة حول أي تغييرات في السياسة المحاسبية من قبل المكلف وإذا كان لها تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.	ك	١٧	٤٥	١٠	١٠	١
	٪	٢٠.٥	٥٤.٣	١٢.٠	١٢.٠	١.٢
٣ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتوقيع على تقرير المراجعة بعد التأكد من محتوياته وأنه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة.	ك	٢٧	٣٩	١٤	٣	٠
	٪	٣٢.٥	٤٧.٠	١٦.٩	٣.٦	٠.٠

٤ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، متعاوناً مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي.	ك	١٨	١٠	٢٧	٢٢	٦
	٪	٢١.٧	١٢.٠	٣٢.٥	٢٦.٥	٧.٣
٥ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية في مراجعته للبيانات المالية وتقديمه للخدمات الضريبية.	ك	١٥	٣١	٢٤	١١	٢
	٪	١٨.١	٣٧.٣	٢٨.٩	١٣.٣	٢.٤
٦ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية بأحكام نظام الشركات السعودي.	ك	١٢	٤٩	١٦	٥	١
	٪	١٤.٥	٥٩.٠	١٩.٣	٦.٠	١.٢

ومن ثم يرى الباحث أنه يمكن إعادة ترتيب الإجابات حسب المتوسطات الحسابية وهو ما يوضحه الجدول الآتي: رقم (٩ - ٥) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجات الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية، لآراء أفراد العينة حول دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية، حسب ارتفاع متوسطها الحسابي، ويلاحظ أنه كلما وصلت قيمة المتوسط الحسابي من (٣.٤٠) أو أكثر وصولاً إلى المتوسط الحسابي (٥) كلما دل ذلك على زيادة موافقة المجيبين من الفاحصين الضريبيين على دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية، لكل عبارة من عبارات المحور وللمحور ككل. وكما آن انخفاض المتوسط الحسابي يعني موافقة المجيبين من أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) على ضعف وتدني الدور، وفقاً لما جاء في الجدول رقم (٩ - ٥) الآتي:

جدول رقم (٩ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية (للمكلف الضريبي) بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة.	٤.١٢	٠.٧٥٥	١	**موافق**
٣- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتوقيع على تقرير المراجعة بعد التأكد من محتوياته وأنه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة.	٤.٠٨	٠.٧٩٩	٢	**موافق**

٢. يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بإبراز التحفظات اللازمة حول أي تغييرات في السياسة المحاسبية من قبل المكلف وإذا كان لها تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.	٣.٨١	٠.٩٤٣	٣	موافق
٦- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية بأحكام نظام الشركات السعودي.	٣.٨٠	٠.٨٠٨	٤	موافق
٥- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية في مراجعته للبيانات المالية وتقديمه للخدمات الضريبية.	٣.٥٥	١.٠١٥	٥	موافق
٤- يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، متعاوناً مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي.	٣.١٤	١.٢٤١	٦	محايد

- يتضح من الجدول السابق رقم (٩ - ٥) بأن جميع عبارات المحور لم تصل متوسطاتها الحسابية لدرجة الموافقة (موافق تماماً).
- ويتضح أن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق) الآتية:

- عبارة "يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية (للمكلف الضريبي) بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة" و حصلت على أعلى متوسط حسابي للمحور (٤.١٢). وبالمقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠)، يعتبر المتوسط الحسابي مرتفع وأقرب إلى الدرجة الكاملة (٤.١٩).
- عبارة "يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتوقيع على تقرير المراجعة بعد التأكد من محتوياته وأنه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة" حصلت العبارة على متوسط حسابي (٤.٠٨).
- عبارة " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بإبراز التحفظات اللازمة حول أي تغييرات في السياسة المحاسبية من قبل المكلف وإذا كان لها تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشاة" حصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٨١).
- عبارة "يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية بأحكام نظام الشركات السعودي" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٨٠).
- عبارة " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية في مراجعته للبيانات المالية وتقديمه للخدمات الضريبية" وحصلت على متوسط حسابي (٣.٥٥).

- أما العبارة التي أخذت درجة الموافقة (محايد) وهي: " يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، متعاوناً مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي" وحصلت على متوسط حسابي (٣.١٤).

ويلاحظ على جميع العبارات السابقة الخمس تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (موافق) على التوالي (٤.١٢ - ٤.٠٨ - ٣.٨١ - ٣.٨٠ - ٣.٥٥) متفاوتة نسبياً في المتوسطات الحسابية مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق) والذي ينحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥).

وكما يلاحظ أيضاً في العبارة السادسة والأخيرة والتي حصلت على متوسط حسابي (٣.١٤) بدرجة موافقة (محايد) وبمقارنتها بالمتوسط المرجح للدرجة والتي تنحصر ما بين (من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠)، تعتبر الدرجة متوسطة، الأمر الذي يلفت الانتباه بحصولها على أقل تأييد من وجهة نظر أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بتحفظهم على تعاون مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وذلك بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، بالتعاون مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي. وهي نسبة تثير التساؤل حول عدم تضمن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل بإلزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتحديد المعلومات التي يحتاجونها منهم بصفة أن لهم القدرة والسلطة المباشرة في ذلك وفقاً لأهداف المحاسبة المالية لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في قطاعات المستفيدون من القوائم المالية بالفقرة (١٠٥).

٢.	دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).

تم تخصيص (٦) عبارات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي) ، وفيما يلي عرض نتائج وتحليل إجابات أفراد العينة حول هذه العبارات كما تتضح من الجدول رقم (١٠ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (١٠ - ٥)

آراء أفراد العينة حول دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).

العبارة		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف.	ك	٨	٣٣	٢٧	١١	٤
	٪	٩.٦	٣٩.٨	٣٢.٥	١٣.٣	٤.٨
٢ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الإقرار على أساس وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات توافق ما تظهره الدفاتر والسجلات.	ك	١١	٤٥	١٩	٨	٠
	٪	١٣.٣	٥٤.٢	٢٢.٩	٩.٦	٠.٠
٣ - لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.	ك	١٣	٢٩	٣١	٩	١
	٪	١٥.٧	٣٤.٩	٣٧.٤	١٠.٨	١.٢
٤ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبة.	ك	١٥	١٨	٢٨	٢٢	٠
	٪	١٨.١	٢١.٧	٣٣.٧	٢٦.٥	٠.٠
٥ - لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص الميداني أو المكتبي.	ك	١٤	٣٢	٢٨	٨	١
	٪	١٦.٩	٣٨.٦	٣٣.٧	٩.٦	١.٢
٦ - لا يتعمد مراجع الحسابات الخارجي في المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية.	ك	١٢	٢٥	٣٠	١٣	٣
	٪	١٤.٥	٣٠.٢	٣٦.١	١٥.٦	٣.٦

ومن ثم يرى الباحث أنه يمكن إعادة ترتيب الإجابات حسب المتوسطات الحسابية الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية وهو ما يوضحه الجدول رقم (١١ - ٥) الآتي:

جدول رقم (١١ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
٢- يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الإقرار على أساس وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات توافق ما تظهره الدفاتر والسجلات.	٣.٧١	٠.٨١٩	١	موافق
٥- لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص الميداني أو المكتبي.	٣.٦٠	٠.٩٢٣	٢	موافق
٣- لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.	٣.٥٣	٠.٩٢٨	٣	موافق
١- يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف.	٣.٣٦	٠.٩٩٥	٤	محايد
٦- لا يتعمد مراجع الحسابات الخارجي في المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية.	٣.٣٦	١.٠٣١	٥	محايد
٤- يساعد مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبة.	٣.٣١	١.٠٥٨	٦	محايد

- يتضح من الجدول السابق رقم (١١ - ٥) بأن جميع عبارات المحور لم تصل متوسطاتها الحسابية لدرجة الموافقة (موافق تماماً).
- ويتضح بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق) الآتية:

- عبارة " يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الإقرار على أساس وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات توافق ما تظهره الدفاتر والسجلات" وقد حصلت العبارة على أعلى متوسط حسابي للمحور وبلغت (٣.٧١). وبالمقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠)، يعتبر المتوسط الحسابي منخفض نسبياً للوصول إلى أعلى درجة في (موافق).
- ثم تليها عبارة " لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص الميداني أو المكتبي" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٠).

- ثم تليهم عبارة " لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٥٣).

- ويتضح من نفس الجدول السابق رقم (١١ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (محايد) الآتية:

- عبارة " يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف" وقد حصلت على متوسط حسابي (٣.٣٦).
- ثم تليها عبارة " لا يتعمد مراجع الحسابات الخارجي في المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني، وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٣٦).
- ثم تليهم عبارة " يساعد مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبية" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٣١).

ويلاحظ من العبارات الأولى والثانية والثالثة السابقة من الجدول تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (موافق) على التوالي (٣.٧١ - ٣.٦٠ - ٣.٥٣) متفاوتة نسبياً في المتوسطات الحسابية و جميعها أقرب إلى الانخفاض مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق) والذي ينحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥).

وكما يلاحظ في العبارات الرابعة والخامسة والسادسة لعبارات المحور من نفس الجدول تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (محايد) على التوالي (٣.٣٦ - ٣.٣٦ - ٣.٣١) تعتبر مرتفعة لجميع العبارات مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (محايد) والذي ينحصر ما بين (من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠)، كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥)، مع ملاحظة بأن العبارتين الرابعة والخامسة أخذتا نفس الدرجة كالآتي:

- في العبارة الرابعة " يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف". والتي حصلت فيها درجة الموافقة (محايد) على أعلى درجة بمتوسط حسابي (٣.٣٦) الأمر الذي يبرر التساؤلات التي تثار حول مساعدة مراجع الحسابات الخارجي للمكلف الضريبي بصفته وكيلاً له، في تقديم معلومات غير حقيقية بقصد الغش والتهرب من الضريبة.

- وفي العبارة الخامسة " لا يتعمد مراجع الحسابات الخارجي المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية". والتي كانت فيها درجة الموافقة (محايد) بمتوسط حسابي مكرر لنفس الدرجة للعبارة الرابعة ويبلغ (٣.٣٦) وتعد هذه النتيجة مؤشراً هاماً حول أسباب قيام مراجعي الحسابات الخارجيين في التعمد بالمماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية بقصد الغش أو التهرب من الضريبة.

- وفي العبارة السادسة " يساعد مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبية". وحيث كانت فيها درجة الموافقة (محايد) وحصلت على متوسط حسابي (٣.٣١). الأمر الذي يثير التساؤل حول عدم التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعيار الإفصاح العام لمعايير المحاسبة المالية ومعيار الإفصاح لضريبة الدخل الصادرين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٣.	التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية، واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.

تم تخصيص (٥) عبارات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالتأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية، ومن ناحية استقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية، واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء، وفيما يلي عرض تحليل ونتائج إجابات أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) حول عبارات هذا المحور كما هو موضح بالجدول رقم (١٢ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (١٢ - ٥)

آراء أفراد العينة حول التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.

العبارة		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بتأهيل علمي متميز ومؤهلات مهنية تظهر من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية المقدمة إلى مصلحة الزكاة والدخل وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية وديوان المظالم.	ك	١٤	٤٥	١٨	٦	٠
	٪	١٦.٩	٥٤.٢	٢١.٧	٧.٢	٠.٠
٢ - يبدو أن مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقدمون الخدمات الضريبية للمكلفين يتمتعون بخبرة واسعة وبالاجتهاد في عملهم الذي يقومون به.	ك	١٢	٤١	٢٥	٥	٠
	٪	١٤.٥	٤٩.٤	٣٠.١	٦.٠	٠.٠
٣ - يتمتع مراجع الحسابات الخارجي باستقلال مهني وذاتي واستقامة في السلوك يمنعه من محاباة عميله (المكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية وديوان المظالم.	ك	٦	١٨	٣٧	١٩	٣
	٪	٧.٢	٢١.٧	٤٤.٦	٢٢.٩	٣.٦
٤ - لا توجد أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره.	ك	٧	١٤	٤٠	٢٠	٢
	٪	٨.٤	١٦.٩	٤٨.٢	٢٤.١	٢.٤
٥ - لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في تقديمه للخدمات الضريبية بتحديد الأتعاب التي يحصل عليها من المكلف الضريبي.	ك	٤	٢١	٣٢	٢٣	٣
	٪	٤.٨	٢٥.٣	٣٨.٦	٢٧.٧	٣.٦

ومن ثم يرى الباحث بأنه يمكن إعادة ترتيب الإجابات حسب المتوسطات الحسابية وهو ما يوضحه الجدول الآتي رقم (١٣ - ٥) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية كالآتي:

جدول رقم (١٣ -٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية، واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم، وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١- يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بتأهيل علمي متميز ومؤهلات مهنية تظهر من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية المقدمة إلى مصلحة الزكاة والدخل وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية وديوان المظالم.	٣.٨١	٠.٨٠٣	١	موافق
٢- يبدو أن مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقدمون الخدمات الضريبية للمكلفين يتمتعون بخبرة واسعة وبالاجتهاد في عملهم الذي يقومون به.	٣.٧٢	٠.٧٨٦	٢	موافق
٣- يتمتع مراجع الحسابات الخارجي باستقلال مهني وذاتي واستقامة في السلوك يمنعه من محاباة عميله (المكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية وديوان المظالم.	٣.٠٦	٠.٩٤٢	٣	محايد
٤- لا توجد أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره.	٣.٠٥	٠.٩٢٣	٤	محايد
٥- لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في تقديمه للخدمات الضريبية بتحديد الأتعاب التي يحصل عليها من المكلف الضريبي.	٣.٠٠	٠.٩٣٧	٥	محايد

- يتضح من الجدول السابق رقم (١٣ - ٥) بأن جميع عبارات المحور لم تصل متوسطاتها الحسابية لدرجة الموافقة (موافق تماماً).
- ويتضح بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق) كالآتي:

- عبارة " يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بتأهيل علمي متميز ومؤهلات مهنية تظهر من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية المقدمة إلى مصلحة الزكاة والدخل وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم". وقد حصلت العبارة على أعلى متوسط حسابي لمحور الدراسة وبلغ (٣.٨١). وبالمقارنة مع المتوسط المرجح لدرجة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠)، يعتبر المتوسط الحسابي متوسط نسبياً.

- عبارة " يبدو أن مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقدمون الخدمات الضريبية للمكلفين يتمتعون بخبرة واسعة وبالاجتهاد في عملهم الذي يقومون به" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٧٢).

- ويتضح من نفس الجدول السابق رقم (١٣ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (محايد) كالآتي:

- عبارة "يتمتع مراجع الحسابات الخارجي باستقلال مهني وذاتي واستقامة في السلوك يمنعه من محاباة عميله (المكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٠٦).
- عبارة " لا توجد أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة، تجنباً لتغييره" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٠٥).
- عبارة" لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في تقديمه للخدمات الضريبية بتحديد الأتعاب التي يحصل عليها من المكلف الضريبي" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٠٠).

ويلاحظ على جميع العبارات السابقة الأولى والثانية من الجدول تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (موافق) بمتوسطات حسابية على التوالي (٣.٨١ - ٣.٧٢) بأنها كانت موافقات مقبولة نسبياً مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة الموافقة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠)، كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥) سابقاً.

وكما يلاحظ في العبارات الثالثة والرابعة والخامسة من نفس الجدول تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (محايد) بمتوسطات حسابية على التوالي (٣.٠٦ - ٣.٠٥ - ٣.٠٠) متوسطة ومقبولة نسبياً مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (محايد) والتي تنحصر ما بين (من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠) للعبارات كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥) سابقاً، ويمكننا التفصيل حسب الآتي:

- في العبارة الثالثة "يتمتع مراجع الحسابات الخارجي باستقلال مهني وذاتي واستقامة في السلوك يمنعه من محاباة عميله (المكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم" والتي كانت فيها درجة الموافقة (محايد) وحصولها على متوسط حسابي (٣.٠٦) الأمر الذي يلفت الانتباه حول عدم التزام مراجع الحسابات الخارجي بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فيما يخص الاستقلال والاستقامة والسلوك الحسن من خلال تقديمه للخدمات الضريبية عن

المكلف الضريبي من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، مما يعطي مؤشر هاماً حول مدى مصداقية البيانات المالية التي يقوم بتقديمها مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

- وفي العبارة الرابعة " لا توجد أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره" والتي كانت فيها درجة الموافقة (محايد) وحصلت على متوسط حسابي (٣.٠٥) الأمر الذي يلفت الانتباه حول عدم التزام مراجع الحسابات الخارجي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يخص الأتعاب ومما يعطي مؤشراً هاماً حول مدى مصداقية وثقة البيانات المالية التي يقوم بتقديمها مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

- وفي العبارة الخامسة " لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في تقديمه للخدمات الضريبية بتحديد الأتعاب التي يحصل عليها من المكلف الضريبي" والتي كانت فيها درجة الموافقة (محايد) وحصلت على متوسط حسابي (٣.٠٠). الأمر الذي يلفت الانتباه حول عدم قيام وتحلي مراجع الحسابات الخارجي بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فيما يخص خدمات الزكاة والضريبة، من خلال تقديمه للخدمات الضريبية للمكلف الضريبي من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، مما يدل بأن هناك شكوكاً حول ضعف مصداقية وثقة البيانات المالية التي يقوم بتقديمها مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

٤.	طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

تم تخصيص (٦) عبارات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور المتعلقة بطرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وفيما يلي

عرض تحليل ومناقشة نتائج إجابات أفراد العينة للعبارات كما يظهر في الجدول رقم (١٤ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (١٤ - ٥)

آراء أفراد العينة حول طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

العبارة		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يتم التحقق في إجراءات الفحص من صحة الإقرار الضريبي المعد والمعتمد من مراجع الحسابات الخارجي وجميع الكشوفات المرفقة به والمطلوبة نظاماً من المكلف الضريبي.	ك	٣٧	٤١	٤	١	٠
	٪	٤٤.٦	٤٩.٤	٤.٨	١.٢	٠.٠
٢ - يتم التحقق في إجراءات الفحص من تقرير وإيضاحات مراجع الحسابات الخارجي للبيانات المالية والخدمات الضريبية.	ك	٣١	٤٩	٣	٠	٠
	٪	٣٧.٤	٥٩.٠	٣.٦	٠.٠	٠.٠
٣ - يتم التحقق في إجراءات الفحص بتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي في فقرة الرأي بأن البيانات المالية مطابقة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.	ك	٣٧	٣٦	٨	٢	٠
	٪	٤٤.٦	٤٣.٤	٩.٦	٢.٤	٠.٠
٤ - يتم التخطيط لإجراءات عملية الفحص المكتبي والميداني للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي.	ك	٣٠	٣٩	١٢	٢	٠
	٪	٣٦.١	٤٧.٠	١٤.٥	٢.٤	٠.٠
٥ - يتم إثبات كافة إجراءات عملية الفحص من البداية للنهاية في محاضر الأعمال ويثبت فيها ما يؤيد تفويض المكلف الضريبي لمراجع الحسابات الخارجي نظاماً وتحمله المسئوليات النظامية والقضائية.	ك	٢٩	٣٦	١٥	٣	٠
	٪	٣٤.٩	٤٣.٤	١٨.١	٣.٦	٠.٠
٦ - تخضع إجراءات الفحص لمعايير فحص ضريبي، معتمدة ومتفق عليها في إجراءات الفحص لدى جميع إدارات وفروع مصلحة الزكاة والدخل بالمملكة.	ك	٣٠	٢٩	١٧	٦	١
	٪	٣٦.٢	٣٤.٩	٢٠.٥	٧.٢	١.٢

ومن ثم يرى الباحث أنه يمكن إعادة ترتيب الإجابات حسب المتوسطات الحسابية وهو ما يوضحه الجدول التالي رقم (١٥ - ٥)، الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) على عبارات هذا المحور مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية كالآتي:

جدول رقم (١٥ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
١- يتم التحقق في إجراءات الفحص من صحة الإقرار الضريبي المعد والمعتمد من مراجع الحسابات الخارجي وجميع الكشوفات المرفقة به والمطلوبة نظاماً من المكلف الضريبي.	٤.٣٧	٠.٦٣٨	١	موافق تماما
٢- يتم التحقق في إجراءات الفحص من تقرير وإيضاحات مراجع الحسابات الخارجي للبيانات المالية والخدمات الضريبية.	٤.٣٤	٠.٥٤٧	٢	موافق تماما
٣- يتم التحقق في إجراءات الفحص بتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي في فقرة الرأي بأن البيانات المالية مطابقة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.	٤.٣٠	٠.٧٤٥	٣	موافق تماما
٤- يتم التخطيط لإجراءات عملية الفحص المكتبي والميداني للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي.	٤.١٧	٠.٧٦٢	٤	موافق تماما
٥- يتم إثبات كافة إجراءات عملية الفحص من البداية للنهاية في محاضر الأعمال ويثبت فيها ما يؤيد تفويض المكلف الضريبي لمراجع الحسابات الخارجي نظاماً وتحمله المسئوليات النظامية والقضائية.	٤.١٠	٠.٨٢١	٥	موافق
٦- تخضع إجراءات الفحص لمعايير فحص ضريبي، معتمدة ومتفق عليها في إجراءات الفحص لدى جميع إدارات وفروع مصلحة الزكاة والدخل بالمملكة.	٣.٩٨	٠.٩٨٧	٦	موافق

- يتضح من الجدول السابق رقم (١٥ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق تماماً) الآتية:

- عبارة "يتم التحقق في إجراءات الفحص من صحة الإقرار الضريبي المعد والمعتمد من مراجع الحسابات الخارجي وجميع الكشوفات المرفق به، والمطلوبة نظاماً من المكلف الضريبي" وقد حصلت العبارة على أعلى متوسط حسابي للمحور ككل، وبلغت الدرجة (٤.٣٧). وبالمقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق تماماً) والتي تنحصر ما بين (من ٤.٢٠ إلى ٥)، يعتبر المتوسط الحسابي متوسطاً نسبياً للوصول إلى أعلى درجة في (موافق تماماً).

- عبـارة " يـتم التحقـق فـي إجـراءات الفحـص مـن تقريـر وإيضــاحات مراجــع الحسابات الخارجي للبيانات المالية والخدمات الضريبية" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٤.٣٤).
- عبـارة " يـتم التحقق فـي إجـراءات الفحص بتضـمن تقرير مراجـع الحسـابات الخـارجي فـي فقـرة الـرأي بـأن البيانـات الماليـة مطابقـة لمـا هـو مقيـد بالـدفاتر والسجلات" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٤.٣٠).
- عبـارة " يتم التخطيط لإجراءات عملية الفحص المكتبي والميداني للتأكد من صـحة البيانـات الماليـة والخـدمات الضـريبية المقدمـة مـن مراجـع الحسـابات الخارجي" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٤.١٧).

- ويتضح من نفس الجدول السابق رقم (١٥ - ٥) بأن العبارات التـي أخذت درجـة الموافقة (موافق) كالآتـي:
- عبارة "يتم إثبات كافة إجراءات عملية الفحص من البداية للنهاية فـي محاضـر الأعمـال ويثبـت فيهـا مـا يؤيـد تفـويض المكلـف الضـريبي لمراجـع الحسـابات الخارجي نظاماً، وتحمله المسئوليات النظامية والقضائية" وحصلت العبـارة علـى متوسط حسابي (٤.١٠).
- عبارة "تخضع إجراءات الفحص لمعايير فحص ضريبي، معتمدة ومتفق عليها فــي إجـراءات الفحـص لـدى جميـع إدارات وفـروع مصـلحة الزكـاة والـدخل بالمملكة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٩٨).

ويلاحـظ علـى جميـع العبـارات السـابقة الأولـى والثانيـة والثالثـة والرابعـة مـن الجـدول السـابق رقـم (١٥ - ٥) تنازليـاً، والتـي كانـت فيهـا درجـات الموافقـة (موافق تماماً) بمتوسطات حسابية علـى التوالي (٤.٣٧ - ٤.٣٤ - ٤.٣٠ - ٤.١٧) بأنهـا كانـت موافقـات تامـة مقبولـة نسبياً مقارنـة بالمتوسط المرجح لدرجـة الموافقـة (موافق تماماً) والتي تنحصر مـا بين (من ٤.٢٠ إلـى ٥)، كمـا يظهره الجدول رقم (٤ - ٥) سابقاً.

وكما يلاحظ في العبارتين الخامسة والسادسة من نفس الجدول رقم (١٥ - ٥) السابق تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (موافق) بمتوسطين حسابيين على التوالي (٤.١٠ - ٣.٩٨)، بأنهـا كانت موافقات متوسطة مقارنـة بالمتوسط المرجح لدرجة الموافقة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠).

٥.	مدى فاعليـة النظـام الضـريبي ولائحتـه التنفيذيـة وأنظمـة مصـلحة الزكـاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهـرب الضـريبي.

تـم تخصـيص (٦) عبـارات لقيـاس آراء أفـراد عينـة الدراسـة حـول العبـارات المتعلقـة بمـدى فاعليـة النظـام الضـريبي ولائحتـه التنفيذيـة وأنظمـة مصـلحة الزكـاة

والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، وفيما يلي عرض تحليل ومناقشة نتائج أفراد العينة حول هذه العبارات كما هو موضح بالجدول التالي رقم (١٦ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (١٦ - ٥)

آراء أفراد العينة حول مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

العبارة		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	ك	٢٣	٣٠	١٤	١٠	٦
	٪	٢٧.٧	٣٦.٢	١٦.٩	١٢.٠	٧.٢
٢ - يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته في تقديم الخدمات الضريبية بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	ك	٢٢	٣٠	١٥	١٠	٦
	٪	٢٦.٥	٣٦.٢	١٨.١	١٢.٠	٧.٢
٣ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باتخاذ العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة، بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.	ك	٢٨	٣٥	١٠	٥	٥
	٪	٣٣.٧	٤٢.٣	١٢.٠	٦.٠	٦.٠
٤ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.	ك	١٤	١٩	٢١	١٧	١٢
	٪	١٦.٨	٢٢.٩	٢٥.٣	٢٠.٥	١٤.٥
٥ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ وزارة التجارة لتطبيق العقوبات اللازمة، في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الشركات السعودي في مراجعته للبيانات المالية، بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	ك	١٨	٢٨	٢٠	٩	٨
	٪	٢١.٨	٣٣.٧	٢٤.١	١٠.٨	٩.٦
٦ - ينبغي تحديث النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشي من التفصيل بتحديد نوع المخالفات والعقوبات بشأن مخالفات مراجع الحسابات الخارجي للأنظمة والمعايير المهنية المتعارف عليهم في المملكة.	ك	٤٥	٣٠	٧	١	٠
	٪	٥٤.٢	٣٦.٢	٨.٤	١.٢	٠.٠

ومن ثم يرى الباحث بأنه يمكن إعادة ترتيب الإجابات حسب المتوسطات الحسابية وهو ما يوضحه الجدول التالي رقم (١٧ - ٥) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على العبارات كالآتي:

جدول رقم (١٧ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي:

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
٦- ينبغي تحديث النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشي من التفصيل بتحديد نوع المخالفات والعقوبات بشأن مخالفات مراجع الحسابات الخارجي للأنظمة والمعايير المهنية المتعارف عليهم في المملكة.	٤.٤٣	٠.٧٠٢	١	موافق تماما
٣- تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باتخاذ العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة، بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.	٣.٩٢	١.١١٨	٢	موافق
١- يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	٣.٦٥	١.٢١٤	٣	موافق
٢- يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته في تقديم الخدمات الضريبية بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	٣.٦٣	١.٢٠٧	٤	موافق
٥- تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ وزارة التجارة لتطبيق العقوبات اللازمة، في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الشركات السعودي في مراجعته للبيانات المالية، بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.	٣.٤٧	١.٢٢٣	٥	موافق
٤- تقوم مصلحة الزكاة والدخل بملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.	٣.٠٧	١.٣٠٥	٦	محايد

- ويتضح من الجدول السابق رقم (١٧ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق تماماً) كالآتي:

- عبارة "ينبغي تحديث النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشي من التفصيل، بتحديد نوع المخالفات والعقوبات بشأن مخالفات مراجع الحسابات الخارجي للأنظمة والمعايير المهنية المتعارف عليهم في المملكة" وقد حصلت العبارة على أعلى المتوسطات الحسابية للمحور ككل وبلغت الدرجة (٤.٤٣). وبالمقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (موافق تماماً) والتي تنحصر ما بين (من ٤.٢٠ إلى ٥)، يعتبر المتوسط الحسابي مقبول نسبياً. وقد تتفق نتيجة هذه العبارة مع ما جاء بدراسة (الشهراني، ١٤٢٥هـ) ودراسة (منصور، ٢٠٠٣م) ودراسة (قاسم، ٢٠٠٣م) بأن هناك غموض وثغرات في الأنظمة واللوائح الضريبية ومما ينبغي تحديثها.

- ويتضح من نفس الجدول السابق رقم (١٧ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (موافق) الآتي:

- عبارة "تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باتخاذ العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة، بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٩٢).
- عبارة " يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٥).
- عبارة "يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته في تقديم الخدمات الضريبية بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٣).
- عبارة "تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ وزارة التجارة لتطبيق العقوبات اللازمة، في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الشركات السعودي في مراجعته للبيانات المالية، بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٤٧).

- وكما يتضح من الجدول السابق رقم (١٧ - ٥) بأن العبارات التي أخذت درجة الموافقة (محايد) الآتي:

- عبارة "تقوم مصلحة الزكاة والدخل بملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد

مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة" وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٠٧). وتعد هذه النتيجة مؤشراً هاماً على ضعف دور أنظمة مصلحة الزكاة والدخل والذي يتمثل في الإدارات القانونية ومدى ضبط العمل بشأن ملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.

ويلاحظ على العبارة الأولى من الجدول السابق رقم (١٧ - ٥) تنازلياً، والتي كانت فيها درجة الموافقة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٤٣). بأنها كانت درجة موافقة تامة جيدة ومقبولة نسبياً مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة الموافقة (موافق تماماً) والتي تنحصر ما بين (من ٤.٢٠ إلى ٥)، كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥) سابقاً.

ويلاحظ من العبارات السابقة كذلك الثانية والثالثة والرابعة والخامسة من الجدول تنازلياً، والتي كانت فيها درجات الموافقة (موافق) بمتوسطات حسابية على التوالي (٣.٩٢ - ٣.٦٥ - ٣.٦٣ - ٣.٤٧) بأنها موافقات متفاوتة نسبياً ومنخفضة مقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة الموافقة (موافق) والتي تنحصر ما بين (من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠)، كما يظهره الجدول رقم (٤ - ٥) سابقاً.

وكما يلاحظ من العبارة السادسة من الجدول السابق تنازلياً، والتي كانت فيها درجة الموافقة (محايد) بمتوسط حسابي (٣.٠٧) وبالمقارنة بالمتوسط المرجح لدرجة (محايد) والتي تنحصر ما بين (من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠) تعتبر الدرجة للمتوسط الحسابي منخفضة نسبياً.

ويرى الباحث بأنه يمكن تحديد أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية من جهة نظر أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) لمحاور الدراسة ككل، ومن ترتيب محاور الدراسة حسب أهميتها وارتفاع متوسطاتها الحسابية تنازلياً كما هو واضح بالجدول رقم (١٨ - ٥) كالآتي:

جدول رقم (١٨ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة (مرتبة تنازلياً حسب درجة الأهمية):

محاور الدراسة	المتوسط الحسابي للمحور	الانحراف المعياري للمحور	الترتيب	درجة الموافقة
٤. طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.	٤.٢١	٠.٥١١	١	موافق تماماً
١. دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).	٣,٧٥	٠.٦٨١	٢	موافق
٥. مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.	٣.٦٩	٠.٨١٨	٣	موافق
٢. دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).	٣.٤٨	٠.٧١٥	٤	موافق
٣. التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم، وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء (المكلفين الضريبيين).	٣.٣٣	٠.٦٧٣	٥	محايد

وعليه فإن أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً وهي كالآتي:

١ - طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي. وحصل المحور على درجة موافقة (موافق تماماً) وبمتوسط حسابي (٤.٢١). وتعتبر موافقة مقبولة نسبياً.

وجاءت هذه النتيجة غير متوافقة مع دراسة (منصور، ٢٠٠٣م) ودراسة (الشهراني، ١٤٢٥هـ)، حيث أشارت نتائجهم بأن هناك ضعفاً في تطبيق الإجراءات التي تحد من التهرب الضريبي لدى الإدارة الضريبية، وضعف كفاءة الفاحص الضريبي.

٢ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية). وحصل المحور على درجة موافقة (موافق) وبمتوسط حسابي (٣.٧٥). وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً.

٣ - مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي. وحصل المحور على درجة موافقة (موافق) وبمتوسط حسابي (٣.٦٩). وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً.

٤ - دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي). وحصل المحور على درجة موافقة (موافق) وبمتوسط حسابي (٣.٤٨). وتعتبر موافقة ضعيفة جداً نسبياً.

٥ - التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية، واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم، وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء. وحصل المحور على درجة موافقة (محايد) ومتوسط حسابي (٣.٣٣). ويعتبر ذلك مؤشراً هاماً ويبرر بعض التساؤلات حول عدم تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة عامة، وبتقديم الخدمات الضريبية خاصة فيما يتعلق بمصلحة الزكاة والدخل، وكذلك ما يعد مؤشراً بتعديل بعض مواد النظام الضريبي بشي من التفصيل في حال مخالفة مراجعي الحسابات الخارجيين بالتقيد بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة وتقديم الخدمات الضريبية خاصة.

وقد تتوافق هذه النتيجة مع دراسة (صلاح الدين، ٢٠٠٥م) ودراسة (العبادي، ٢٠٠١م) ودراسة (Michael D" Ascenzo, 2005) والتي جاءت نتائجهم بأن بعض سلوكيات مراجعي الحسابات الخارجيين في تعاملهم مع الإدارة الضريبية (مصلحة الزكاة والدخل) خارجة عن قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة مثل: النزاهة، الاستقلال، الاستقامة والأمانة.

ثالثاً: تحليل اثر بعض الخصائص الشخصية على إجابات أفراد العينة المشاركين في البحث (الفاحصين الضريبيين) لدلالة الفروق حول درجة الموافقة:

أ - تأثير مستوى التأهيل الأكاديمي لأفراد العينة (الفاحصين الضريبيين):

تم تقسيم أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) في البحث وعددهم (٨٣) فاحصاً ضريبياً إلى قسمين كالآتي:

- دون البكالوريوس وعددهم (١٥) فاحصاً ضريبياً.
- بكالوريوس وما فوق وعددهم (٦٨) فاحصاً ضريبياً.

وكان الاختبار الإحصائي المناسب ؛ اختبار (t-test) الذي يتم إجراؤه للمقارنة بين عينتين مستقلتين، ويوضح الجدول رقم (١٩ - ٥) نتائج تحليل التباين لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) باختلاف مستوى التأهيل الأكاديمي لهم على النحو الآتي:

جدول رقم (١٩- ٥)

نتائج تحليل (t-test) لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل حسب مستوى التأهيل الأكاديمي.

المحور	مستوى التأهيل الأكاديمي	متوسط درجة الموافقة	العدد	قيمة (ت)	الدلالة الإحصائية	التأثير
دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).	دون البكالوريوس	٣.٩٠	١٥	٠.٩٣٥	٠.٣٥٣	غير دال
	بكالوريوس وما فوق	٣.٧٢	٦٨			
دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).	دون البكالوريوس	٣.٥٨	١٥	٠.٥٨٣	٠.٥٦٢	غير دال
	بكالوريوس وما فوق	٣.٤٦	٦٨			
التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.	دون البكالوريوس	٣.٢٨	١٥	٠.٣٠٢-	٠.٧٦٤	غير دال
	بكالوريوس وما فوق	٣.٣٤	٦٨			

طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقــوم بهــا (الفــاحص الضــريبي) بمصـلحة الزكـاة والـدخل واسـتنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضـــريبية المقدمـــة مـــن مراجـــع الحسابات الخـارجي لمصلحة الزكـاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.	دون البكالوريوس	٤.٣٧	١٥	١.٣٢٧	٠.١٨٨	غير دال
	بكالوريوس وما فوق	٤.١٧	٦٨			
مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذيـــة وأنظمـــة مصـــلحة الزكـــاة والـدخل تجـاه دور مراجـع الحسـابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.	دون البكالوريوس	٣.٩٧	١٥	١.٤٣٠	٠.١٥٦	غير دال
	بكالوريوس وما فوق	٣.٦٣	٦٨			

- يتضح من الجدول السابق رقم (١٩ – ٥) عدم وجود فروق معنوية بين من يحملون مؤهل دون البكالوريوس من جهة وبين من يحملون مؤهل بكالوريوس وما فوق، مما يمكن الخروج بنتيجة خلاصتها أنه ليس لتفاوت المؤهلات الأكاديمية التي يحملها أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل المشاركين في البحث أي أثر إحصائي معنوي في اختلاف آرائهم.

ب – تأثير مستوى التأهيل المهني لأفراد العينة (الفاحصين الضريبيين):

تم تقسيم أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) في البحث وعددهم (٨٣) فاحصاً ضريبياً إلى قسمين كالآتي:

- زمالة أو ماجستير مهني وعددهم (١٢) فاحصاً ضريبياً.
- ليس لديهم أي مؤهل مهني وعددهم (٧١) فاحصاً ضريبياً.

وكان الاختبار الإحصائي المناسب ؛ اختبار (t-test) الذي يتم إجراؤه للمقارنة بين عينتين مستقلتين، ويوضح الجدول رقم (٢٠ - ٥) نتائج تحليل التباين لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) باختلاف مستوى التأهيل المهني لهم على النحو الآتي:

جدول (٢٠-٥)

نتائج تحليل (t-test) لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل حسب مستوى التأهيل المهني.

المحور	مستوى التأهيل المهني	متوسط درجة الموافقة	العدد	قيمة (ت)	الدلالة الإحصائية	التأثير
دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).	زمالة أو ماجستير مهني	٣.٨٩	١٢	٠.٧٥٦	٠.٤٥٢	غير دال
	ليس لديهم أي مؤهل مهني	٣.٧٣	٧١			
دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).	زمالة أو ماجستير مهني	٣.٥٠	١٢	٠.١٠٤	٠.٩١٧	غير دال
	ليس لديهم أي مؤهل مهني	٣.٤٨	٧١			
التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.	زمالة أو ماجستير مهني	٣.٣٢	١٢	٠.٣٠٨	٠.٧٥٩	غير دال
	ليس لديهم أي مؤهل مهني	٣.٣٢	٧١			
طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.	زمالة أو ماجستير مهني	٤.١٧	١٢	٠.٣٠٧-	٠.٧٥٩	غير دال
	ليس لديهم أي مؤهل مهني	٤.٢٢	٧١			
مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.	زمالة أو ماجستير مهني	٣.٣٩	١٢	٠.٩٥٤-	٠.٣٤٣	غير دال
	ليس لديهم أي مؤهل مهني	٣.٧٣	٧١			

- يتضح من الجدول السابق رقم (٢٠ – ٥) عدم وجود فروق معنوية بين من يحملون مؤهل الزمالة أو الماجستير المهني من جهة وبين من ليس لديهم أي

مؤهل مهني، مما يمكن الخروج بنتيجة خلاصتها أنه ليس لتفاوت المؤهلات المهنية التي يحملها أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل المشاركين في البحث أي أثر إحصائي معنوي في اختلاف آرائهم.

ج- تأثير مستوى الخبرة لأفراد العينة (الفاحصين الضريبيين):

تم تقسيم أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) في البحث وعددهم (٨٣) فاحصاً ضريبياً إلى أربعة أقسام كالآتي:

- من تتراوح خبرتهم (أقل من ٥ سنوات) وعددهم (١٢) فاحصاً ضريبياً.
- من تتراوح خبرتهم (من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات) وعددهم (٢٨) فاحصاً ضريبياً.
- من تتراوح خبرتهم (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) وعددهم (١٧) فاحصاً ضريبياً.
- من تتراوح خبرتهم (١٥ سنة فأكثر) وعددهم (٢٦) فاحصاً ضريبياً.

وكان الاختبار الإحصائي المناسب لبيان الاختلافات المعنوية إن وجدت عن طريق إجراء اختبار تحليل التباين المسمى (ANOVA) الذي يقيس إن كان هناك اختلافات معنوية (جوهرية) بين التصنيفات التي تصل إلى ثلاثة أقسام أو أكثر في الآراء، ويوضح الجدول رقم (٢١ - ٥) نتائج تحليل التباين لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة المشاركين (الفاحصين الضريبيين) باختلاف مستوى الخبرة لهم على النحو الآتي:

جدول رقم (٢١-٥)

نتائج تحليل (ANOVA) لدلالة الفروق بين رؤية أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل حسب مستوى الخبرة.

المحور	سنوات الخبرة	متوسط درجة الموافقة	العدد	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية	التأثير
- دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).	أقل من ٥ سنوات	٣.٧٥	١٢	٥.١٩٤	٠.٠٠٣*	دال
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٣.٩٩	٢٨			
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣.٢٤	١٧			
	١٥ سنة فأكثر	٣.٨٣	٢٦			

- دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).	أقل من ٥ سنوات	٣.٥٤	١٢	١.٤٧٨	٠.٢٢٧	غير دال
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٣.٦٥	٢٨			
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣.٢٠	١٧			
	١٥ سنة فأكثر	٣.٤٦	٢٦			
- التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء.	أقل من ٥ سنوات	٣.٤٠	١٢	٠.٨٢٨	٠.٤٨٢	غير دال
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٣.٣٢	٢٨			
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣.١٢	١٧			
	١٥ سنة فأكثر	٣.٤٤	٢٦			
- طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.	أقل من ٥ سنوات	٤.٣١	١٢	١.٥١٠	٠.٢١٨	غير دال
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٤.٢٤	٢٨			
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣.٩٨	١٧			
	١٥ سنة فأكثر	٤.٢٨	٢٦			
- مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.	أقل من ٥ سنوات	٣.٦١	١٢	٠.٩٦٦	٠.٤١٣	غير دال
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٣.٨٠	٢٨			
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٣.٤٢	١٧			
	١٥ سنة فأكثر	٣.٧٩	٢٦			

- يتضح من الجدول السابق رقم (٢١ – ٥) عدم وجود تأثير وفروق معنوية بين سنوات الخبرة لأفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن يشملهم البحث في محاور الدراسة، ما عدا المحور الأول: (دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي: وفقا للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية)، وقد كانت الفروقات دالة عند مستوى (٠,٠٠٣). ونظراً لوجود معنوية في اختبار التباين قام الباحث بإجراء اختبار(L.S.D)، أي أقل فرق دال لمعرفة مصدر الاختلاف، كما يتضح من الجدول رقم (٢٢–٥) الآتي:

جدول رقم (٢٢–٥)

نتائج تحليل (L.S.D) لدلالة أقل الفروق بين رؤية أفراد العينة (الفاحصين الضريبيين) بمصلحة الزكاة والدخل حسب مستوى الخبرة.

المحور	سنوات الخبرة		الفرق بين المتوسطات	الخطأ المعياري	احتمال المعنوية	فترة الثقة للفروق بين المتوسطات بدرجة ثقة ٩٥%	
						الأدنى	الأعلى
دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي (وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية	أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	-٠.٢٣٨١٠	٠.٢١٨٩٢	٠.٢٨٠	-٠.٦٧٣٩	٠.١٩٧٧
		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٠.٥١٤٧١ (*)	٠.٢٣٩٢٣	٠.٠٣٤	٠.٠٣٨٥	٠.٩٩٠٩
		١٥ سنة فأكثر	-٠.٠٨٣٣٣	٠.٢٢١٤١	٠.٧٠٨	-٠.٥٢٤١	٠.٣٥٧٤
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	أقل من ٥ سنوات	٠٢٣٨١٠	٠.٢١٨٩٢	٠.٢٨٠	-٠.١٩٧٧	٠.٦٧٣٩
		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٠.٧٥٢٨٠ (*)	٠.١٩٥٠٩	٠.٠٠٠	٠.٣٦٤٥	١.١٤١١
		١٥ سنة فأكثر	٠.١٥٤٧٦	١٧.٢٨١	٠.٣٧٣	-٠.١٨٩٢	٠.٤٩٨٧

	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	أقل من ٥ سنوات	٠.٥١٤٧١ (*)	٠.٢٣٩٢٣	٠.٠٣٤	-٠.٩٩٠٩	-٠.٠٣٨٥
		من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٠.٧٥٢٨٠ (*)	٠.١٩٥٠٩	٠.٠٠٠	-١.١٤١١	-٠.٣٦٤٥
		١٥ سنة فأكثر	٠.٥٩٨٠٤ (*)	٠.١٩٧٩٠	٠.٠٠٣	-٠.٩٩٢٠	-٠.٢٠٤١
	١٥ سنة فأكثر	أقل من ٥ سنوات	٠.٠٨٣٣٣	٠.٢٢١٤٤	٠.٧٠٨	-٠.٣٥٧٤	-٠.٥٢٤١
		من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	-٠.١٥٤٧٦	٠.١٧٢٨١	٠.٣٧٣	-٠.٤٩٨٧	٠.١٨٩٢
		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٠.٥٩٨٠٤ (*)	٠.١٩٧٩٠	٠.٠٠٣	٠.٢٠٤١	٠.٩٩٢٠

***وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٥**

- يتبين لنا من الجدول رقم (٢٢-٥) الآتي:

أ -اختلاف ذي دلالة إحصائية في المتوسطات بين:

- الفاحصين الضريبيين الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (أقل من ٥ سنوات).
- الفاحصين الضريبيين الذين كانت سنوات خبرتهم تنتمي للفئة (من١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة).

وذلك لأن قيمة احتمال المعنوية هنا تساوي (٠.٠٣٤) لصالح الفاحصين الضريبيين الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (أقل من ٥ سنوات) لأن الفرق وقيمته (٠.٥١٤٧١) له قيمة موجبة.

ب - اختلاف ذي دلالة إحصائية في المتوسطات بين:

- الفاحصين الضريبيين الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات).
- والفاحصين الضريبيين الذين كانت سنوات خبرتهم تنتمي للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة).

وذلك لأن قيمة احتمال المعنوية هنا تساوي(٠.٠٠٠) لصالح الفاحصين الضريبيين الذين كانت سنوات خبرتهم تنتمي للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) لأن الفرق وقيمته (٠.٧٥٢٨٠) له قيمة موجبة.

ج- اختلاف ذي دلالة إحصائية في المتوسطات بين:

- الفاحصين الضريبيين الذين تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة).
- الفاحصين الضريبيين الذين كانت سنوات خبرتهم تنتمي للفئة (١٥ سنة فأكثر).

وذلك لأن قيمة احتمال المعنوية هنا تساوي (٠.٠٠٣) لصالح الفاحصين الضريبيين الذين كانت سنوات خبرتهم تنتمي للفئة (١٥ سنة فأكثر) لأن الفرق وقيمته(٠.٥٩٨٠٤ -) له قيمة سالبة.

- **خلاصة تحليل أثر بعض الخصائص الشخصية على إجابات أفراد العينة المشاركين في البحث (الفاحصين الضريبيين) لدلالة الفروق حول درجة الموافقة:**

لم يكن للخصائص الشخصية أي تأثير في اختلاف إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين بدليل انه عند المقارنة بين ثلاثة من هذه الخصائص: (مستوى التأهيل الأكاديمي - مستوى التأهيل المهني - متوسط عدد سنوات الخبرة) ولم يظهر أي فرق معنوي ذو دلالة إحصائية باستثناء محور واحد متعلق بمتوسط عدد سنوات الخبرة، مما يمكن القول أن اختلاف الخصائص الشخصية ليس لها تأثير ملحوظ في اختلاف الآراء بين أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين.

الفصل السادس: خلاصة البحث.

-النتائج.
-التوصيات.

- أولاً: نتائج البحث:

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى التعرف على أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية. وتأتي أهمية البحث من أهمية جباية الضرائب على حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة سواءً أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، وعلى الأشخاص غير المقيمين سواء أكانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة وفقاً للأسعار الضريبية المحددة نظاماً، والتي بدورها تشكل النسيج الاقتصادي والمالي للاقتصاد الوطني.

وفي ضوء أهداف البحث تم تقسيمه إلى ستة فصول كالآتي:

- **تناول الفصل الأول:** مدخل الدراسة تم من خلالها توضيح مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهمية البحث، أهداف البحث، منهجية البحث، أساليب جمع البيانات، حدود ونطاق البحث، الدراسات السابقة وخلاصة الدراسات السابقة.

- **تناول الفصل الثاني:** دراسة الواجبات والأدوار التي تقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، وذلك للتعرف على نظرة الأنظمة لدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والتعرف على معايير المراجعة التي تحكم دور مراجع الحسابات الخارجي بأن تكون معززة بالثقة، والتعرف على مقومات وضوابط الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، والتعرف على تقارير المراجعة الصادرة من مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، والتعرف على مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

- **تناول الفصل الثالث:** دراسة طرق تعامل الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل مع البيانات المالية التي تم مراجعتها أو الشهادة عليها من قبل مراجع الحسابات الخارجي، وذلك للتعرف على ماهية الفحص الضريبي، والتعرف على الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي، والتعرف على إجراءات الفاحص الضريبي في فحص البيانات المالية في حالة إمساك المكلف الضريبي دفاتر منتظمة وفي حالة عدم إمساك المكلف الضريبي دفاتر منتظمة، والتعرف على الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

- **تناول الفصل الرابع:** دراسة اثر معايير المحاسبة المالية والمراجعة ونظام ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، وذلك للتعرف على ماهية التهرب الضريبي، والتعرف على أثر معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، والتعرف على أثر معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية لتجنب التهرب الضريبي، والتعرف على مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

- **تناول الفصل الخامس:** الدراسة الميدانية وتم مناقشة منهج البحث الذي جمع بين الأسلوبين: النظري والميداني، وقد استخدم الباحث أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، وقد تم تصميم الاستمارة بناءً على الدراسات السابقة، محل الدراسة للتعرف على وجهة نظرهم، وقد تم تحكيم الاستبانة وذلك بعرضها على أحد أعضاء هيئة التدريس المتخصصين بتدريس مادة الضرائب والمراجعة بجامعة أم القرى بمكة المكرمة وكذلك تم عرضها على عضوين من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين بتدريس مادة الضرائب والمراجعة بجامعة الملك عبدالعزيز بجدة، وكذلك تم عرضها على مدراء فروع مصلحة الزكاة والدخل بمنطقة مكة المكرمة (جدة، مكة، الطائف) وعرضت أيضاً على رؤساء لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية والضريبية الأولى والثانية بمنطقة مكة المكرمة، وحتى يمكن الحصول على مقترحات بناءة فقد تم تعريفهم بأهداف البحث وعيناته وتقسيم أسئلة البحث والعبارات في الاستبانة، وتمت إعادة الاستبانة بعد مراجعتها. وقد كان لهذه المرحلة أهميتها حيث تم الحصول على مجموعة من المقترحات كان لها اثر مباشر في تعديل العبارات. كما قام الباحث بعد الاطمئنان إلى توافر درجة مطمئنة من المصداقية باختبارها مبدئياً، ولقد تم إجراء هذا الاختبار على خمسة من الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة وخمسة من الفاحصين الضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمكة المكرمة وثلاثة فاحصين ضريبيين بفرع مصلحة الزكاة والدخل بمدينة الطائف، وتمت إعادة الاستبانة بعد مراجعتها. ولقد تم اخذ الملحوظات التي أبديت على استمارة الاستبانة بعين الاعتبار عند تصميم الاستمارة بشكلها النهائي، وكانت نتائج اختبار أداة البحث (الاستبانة) مشجعة مما يدل على توافر حد مقبول من التناسق والمقدرة على جمع البيانات اللازمة لمعرفة دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية. وتم اختيار (٢٩) عبارة لجميع محاور الدراسة، و تحتوي على الاستخدام الأمثل للفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل، وطلب من المشاركين على الاستبانة إبداء الرأي في مدى تطبيق واستخدام تلك العبارات في عملهم حسب الواقع الفعلي وليس المفترض، وتم التركيز على هذه العبارة أكثر من مرة حتى لا يحدث خلط

أو سوء فهم في المقصود، وتم ترك خمس فراغات أمام كل عبارة تشمل: (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقاً).

وتم تقسيم محاور الاستبانة إلى خمس مجموعات رئيسية هي:

١. دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية.
٢. دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي.
٣. وفقاً لخبرة الفاحص الضريبي في التعامل مع مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية وملاحظتهم عليهم فيما يخص تأهيلهم العلمي والمهني واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء (المكلف الضريبي).
٤. طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.
٥. مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

- **وتناول الفصل السادس: نتائج الدراسة كالآتي:**

- أن غالبية أفراد عينة البحث (الفاحصين الضريبيين) هم من فئة الحاصلين على مؤهل البكالوريوس في المحاسبة، وبلغت نسبتهم (٧٣,٥%). الأمر الذي يشير إلى وجود نسبة مرتفعة ومعقولة من الفاحصين الضريبيين المؤهلين للوفاء بمتطلبات العمل المهني بالجهاز الفني في مصلحة الزكاة والدخل.

- تمتع نسبة معقولة وجيدة من الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل، بالتأهيل المهني في المحاسبة، حيث بلغ إجمالي نسبة أفراد عينة البحث من الحاصلين على الماجستير المهني والزمالة السعودية (١٤.٤%)، وتعتبر نسبة جيدة في ظل عملهم بمصلحة الزكاة والدخل بصفتها إحدى الوظائف الحكومية، وعدم تمتعها بالمميزات الوظيفة والمادية مقارنة بالمميزات الوظيفية والمادية بشركات القطاع الخاص (المساهمة)، في حين قلة من يتمتعون بهذه المؤهلات في القطاعات الخاصة والتي توفر لهم مزايا وظيفية مغرية من شتى النواحي إن وجدوا لديهم، وأن تمتع الفاحصين الضريبيين بهذه المؤهلات المهنية

فـي ظـل النسـبة المـذكورة يسـتطيعون مواكبـة العمـل بمصـلحة الزكـاة والـدخل بدخول الاستثمارات الأجنبية بشتى أنواعها للملكة العربية السعودية.

- أن غالبية أفراد عينة البحث من الفاحصين الضريبيين تنتمي سنوات خبرتهم في العمل بمصـلحة الزكـاة والـدخل للفئـة (مـن ٥ سـنوات إلـى أقـل مـن ١٠ سـنوات) حيث بلغت نسبتهم (٣٣.٧%)، ثـم تـليهم للفئـة (١٥سـنة فـأكثر)، حيـث بلغـت نسـبتهم (٣١.٣%)، فـي حـين أفـراد العينـة الـذين تنتمـي سـنوات خبـرتهم للفئـة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة)، بلغت نسبتهم (٢٠.٥%). وأخيرا أفراد العينـة الـذين تنتمـي سـنوات خبـرتهم للفئـة (أقـل مـن ٥ سـنوات)، بلغـت نسـبتهم (١٤,٥%).

- أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانـات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربيـة السـعودية، مرتبـة تنازليـاً حسـب إجابـات أفـراد عينـة البحـث مـن الفاحصـين الضريبيين كالآتي:

١. طرق وأساليب الفحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل، واستنادها للمقومـات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمـة مـن مراجـع الحسـابات الخـارجي لمصـلحة الزكـاة والـدخل لتجنـب التهـرب الضـريبي، حيـث حصـل المحـور علـى أعلـى متوسـط حسـابي وبلـغ (٤.٢١) وحصوله على درجة (موافق تماماً)، وتعتبر موافقة معقولـة نسبياً، ويلاحظ أن جميع العبارات تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق تماماً) و (موافق).

٢. الأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية، وحصل محور الدراسة على متوسط حسابي (٣.٧٥) وبدرجـة (موافق)، وتعتبر موافقـة ضعيفة نسبياً، ويلاحظ أن جميع العبارات تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق) و (محايد)، وهو كما يظهر معدل غير مرتفع الأمر الذي يعكس إجمالا انخفـاض تأييـد وموافقـة الفاحصـين الضـريبيين علـى دور مراجـع الحسـابات الخارجي في عبارات المحور والتي من شانها أضعفت الدور، وتتمثل في الآتي:

- ضـعف موافقـة الفاحصـين الضـريبيين بشـأن التـزام مراجـع الحسـابات الخـارجي بـإبراز التحفظـات اللازمـة حـول أي تغييـرات فـي السياسـة المحاسبية مـن قبـل المكلف، وإذا كان لها تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشاة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٨١). بدرجة (موافق) ضعيفة نسبياً.

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن التزام مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية بأحكام نظام الشركات السعودي. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٨٠). بدرجة (موافق) ضعيفة نسبياً.

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية في مراجعته للبيانات المالية، وتقديمه للخدمات الضريبية. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٥٥). بدرجة (موافق) ضعيفة نسبياً.

- عدم موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، متعاوناً مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي. بمتوسط حسابي (٣.١٤)، بدرجة (محايد). الأمر الذي يلفت الانتباه بحصول العبارة على عدم التأييد من وجهة نظر أفراد عينة البحث، بتحفظهم على تعاون مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، بالتعاون مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي، وهي نسبة تثير التساؤل حول عدم تضمن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، بإلزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتحديد المعلومات التي يحتاجونها منهم، بصفة قوة النظام الضريبي وأن له القدرة والسلطة المباشرة في إلزامهم بذلك، وفقاً لأهداف المحاسبة المالية لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في قطاعات المستفيدين من القوائم المالية بالفقرة (١٠٥).

٣. مدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، وحصل محور الدراسة على متوسط حسابي (٣.٦٩) وبدرجة (موافق). وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً، وهو كما يظهر معدل غير مرتفع، ويلاحظ أن جميع العبارات تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق تماماً) و (محايد)، الأمر الذي يعكس إجمالا انخفاض تأييد وموافقة الفاحصين الضريبيين في عبارات المحور، بمدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي، حيث جاءت عبارات المحور والتي من شأنها أضعفت الدور في كالآتي:

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بقيام مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باتخاذ العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي، في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف

عليهما في المملكة بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٩٢) وبدرجة (موافق) وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً.

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بوضوح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية للعقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٥)، وبدرجة (موافق)، تعتبر ضعيفة نسبياً.

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بوضوح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية للعقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في مخالفته في تقديم الخدمات الضريبية بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٣) وبدرجة (موافق)، وتعتبر موافقة ضعيفة نسبياً.

- ضعف موافقة الفاحصين الضريبيين بقيام مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ وزارة التجارة لتطبيق العقوبات اللازمة، في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الشركات السعودي في مراجعته للبيانات المالية، بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٤٧) وبدرجة (موافق) وتعتبر موافقة ضعيفة جداً نسبياً.

- عدم موافقة الفاحصين الضريبيين على قيام مصلحة الزكاة والدخل بملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٠٧)، وبدرجة (محايد). وتعد هذه النتيجة مؤشراً هاماً على ضعف دور أنظمة مصلحة الزكاة والدخل والذي يتمثل في الإدارة القانونية ومدى ضبط العمل بشأن ملاحقة مراجعي الحسابات الخارجيين قضائياً، في حال تورطهم في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة استناداً لنظام مكافحة التزوير الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٣ وتاريخ ١٣٨٢/١١/٥هـ المعدل للمرسوم رقم ١١٤ وتاريخ ١٣٨٠/١١/٢٦هـ والمرسوم الملكي رقم ١٢ وتاريخ ١٣٧٩/٧/٢٠هـ.

٤. الواقع المهني لمراجع الحسابات الخارجي بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي. وحصل المحور على متوسط حسابي (٣.٤٨) وبدرجة (موافق) وتعتبر درجة موافقة ضعيفة نسبياً من

وجهة نظر أفراد عينة البحث، ويلاحظ أن جميع العبارات تراوحت فيها درجة الموافقة ما بين (موافق) و (محايد)، والعبارات التي من شأنها أدت إلى انخفاض موافقة الفاحصين الضريبيين تظهر في إجاباتهم كالآتي:

- انخفاض موافقة الفاحصين الضريبيين بشان مساعدة مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الإقرار على أساس وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات توافق ما تظهره الدفاتر والسجلات. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٧١) وبدرجة (موافق)، وتعتبر ضعيفة نسبياً.

- انخفاض موافقة الفاحصين الضريبيين في عدم مساعدة مراجع الحسابات الخارجي في إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص الميداني أو المكتبي. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٦٠) وبدرجة (موافق)، وتعتبر ضعيفة جداً نسبياً.

- انخفاض موافقة الفاحصين الضريبيين في عدم مساعدة مراجع الحسابات الخارجي في تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٥٣) وبدرجة (موافق)، وتعتبر ضعيفة جداً نسبياً.

- عدم موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن مساعدة مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٣٦) وبدرجة (محايد). مما يلفت الانتباه بحصول العبارة على عدم التأييد من وجهة نظر أفراد عينة البحث، وبتحفظهم على دور مراجع الحسابات الخارجي فيما تم ذكره بالعبارة، ومما يبرر التساؤل في مطاطية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، والاكتفاء بذكر نوع المخالفة وعدم تحديد نوع العقوبة بشي من التفصيل والتحديد في مواد النظام في حال وقوع مراجع الحسابات الخارجي في هذه المخالفات.

- عدم موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن عدم تعمد مراجع الحسابات الخارجي في المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني، وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٣٦) وبدرجة (محايد). مما يلفت الانتباه بحصول العبارة على عدم التأييد من وجهة نظر أفراد عينة البحث، وبتحفظهم على دور مراجع الحسابات الخارجي فيما تم ذكره بالعبارة، ومما يبرر التساؤل في مطاطية النظام الضريبي ولائحته

التنفيذية، والاكتفاء بذكر نوع المخالفة وعدم تحديد نوع العقوبة بشي من التفصيل والتحديد في مواد النظام في حال وقوع مراجع الحسابات الخارجي في هذه المخالفات.

- عدم موافقة الفاحصين الضريبيين بشأن مساعدة مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبة. وحصلت العبارة على متوسط حسابي (٣.٣١) وبدرجة (محايد)، مما يلفت الانتباه بحصول العبارة على عدم التأييد من وجهة نظر أفراد عينة البحث، وبتحفظهم على دور مراجع الحسابات الخارجي فيما تم ذكره بالعبارة، ومما يثير التساؤل حول عدم التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعيار الإفصاح العام لمعايير المحاسبة المالية و معيار ضريبة الدخل، الصادرين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتعد هذه النتيجة محلاً للظنون في مساعدة مراجع الحسابات الخارجي للمكلف الضريبي بصفته وكيلاً له في تقديم الخدمات الضريبية، في إخفاء بعض الأنشطة التي تخضع للضريبة بدافع الغش والتهرب الضريبي.

٥. التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية، واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم، وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء (المكلفين الضريبيين). وحصل المحور على متوسط حسابي (٣.٣٣) وبدرجة (محايد)، ويعتبر ذلك مؤشراً هاماً ويبرر بعض التساؤلات حول عدم تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة عامة، وبتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل خاصة، وكذلك ما يعد مؤشراً هاماً للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومؤشراً بتعديل النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشأن عدم تمكين مراجعي الحسابات الخارجيين بالقيام بمهنة المراجعة وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين الضريبيين في وقت واحد، ومما يستدعي الاختيار ما بينهما، وإلزام المكلفين الضريبيين بتوكيل الخدمة الأخرى لمراجع حسابات آخر يقوم بالمهمة، وذلك لوجوب استقلال مهنة المراجعة عن تقديم الخدمات الضريبية لتجنب التهرب الضريبي. وذلك لعدم محاباة مراجع الحسابات الخارجي (للمكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، ولعدم حصول ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره، وحتى لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي بصفة عامة.

- لا يوجد فرق معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة عن الأسئلة المتعلقة بجميع محاور الدراسة يرجع إلى تفاوت المؤهلات الأكاديمية التي يحملها أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل.

- لا يوجد فرق معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن الأسئلة المتعلقة بجميع محاور الدراسة يرجع إلى تفاوت المؤهلات المهنية التي يحملها أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل.

- لا يوجد فرق معنوي ذي دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة حسب سنوات الخبرة بالنسبة للأسئلة المتعلقة بمحاور الدراسة ما عدا المحور الأول وهو: (دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي، وفقاً: للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية) وكان الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية في المتوسطات كالآتي:

- اختلاف إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (أقل من ٥ سنوات) وبين إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) وكان الاختلاف لصالح الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (أقل من ٥ سنوات).

- اختلاف إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات) وبين إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) وكان الاختلاف لصالح الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة).

- اختلاف إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) وبين إجابات أفراد العينة من الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (١٥ سنة فأكثر) وكان الاختلاف لصالح الفاحصين الضريبيين ممن تنتمي سنوات خبرتهم للفئة (١٥ سنة فأكثر).

ثانياً: توصيات البحث:

في ضوء النتائج التي انتهت إليها الدراسة يقترح الباحث التوصيات الآتية:

- التأكيد على مراجعي الحسابات الخارجيين بشأن الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير المحاسبة المالية الصادرتين من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

- يجب تعديل النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، بتضمن مواد النظام الضريبي بإلزام مراجعي الحسابات الخارجين بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، بالتعاون مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشاف حالات غش أو تهرب ضريبي.

- ضرورة تحديث النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشي من التفصيل بتحديد نوع المخالفات والعقوبات بشأن مخالفات مراجع الحسابات الخارجي للأنظمة والمعايير المهنية المتعارف عليهم في المملكة لكل مخالفة بشكل محدد.

- يجب على مصلحة الزكاة والدخل تفعيل دور الإدارة القانونية بشان ملاحقة مراجعي الحسابات الخارجيين قضائياً، في حال تورطهم في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على الغش أو التهرب من دفع الضريبة استناداً لنظام مكافحة التزوير. وكذلك بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ووزارة التجارة بشأن المخالفات التي تقع من مراجعي الحسابات الخارجيين، كلاً بما يخصه للعمل كفريق واحد بين جميع الأجهزة الحكومية والهيئات المعنية ذات الصلة لتجنب الغش أو التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية والذي من شأنه يزيد ويعزز تحصيل الضرائب بالشكل المطلوب.

- ضرورة تبني الهيئة السعودية لمعايير فحص ضريبي أسوة بمعايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة وذلك لتضييق الفجوة ما بين مصلحة الزكاة والدخل ومراجعي الحسابات الخارجيين.

- التأكيد على مراجعي الحسابات الخارجيين على ضرورة الالتزام بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة في تقديم الخدمات الضريبية لمصلحة الزكاة والدخل ولعدم فقدان الثقة ما بين الطرفين.

- تشجيع مراجعي الحسابات الخارجيين لمنهج التوسع في الإفصاح للبيانات المالية والتي تمت مراجعتها من قبلهم، لاستكمال عملية التحاسب الضريبي وبالتالي زيادة اعتماد مصلحة الزكاة والدخل على مخرجاتهم، بالشكل الذي يجعل

البيانات المالية وما تحتويه من معلومات تفي بجباية الضرائب بالشكل المطلوب ولتجنب الغش والتهرب الضريبي.

- ضرورة تعديل النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، بعدم تمكين مراجعي الحسابات الخارجيين بالقيام بمهنة المراجعة وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين الضريبيين في وقت واحد، وإلزام المكلف الضريبي بتوكيل إحدى الخدمتين لمراجع حسابات آخر يقوم بإحدى الخدمتين، وذلك لوجوب استقلالية مهنة المراجعة عن تقديم الخدمات الضريبية لتجنب مساعدة مراجع الحسابات الخارجي للمكلف الضريبي في الغش أو التهرب الضريبي، وذلك لعدم محاباة مراجع الحسابات الخارجي للمكلف الضريبي، لدى مراجعته للبيانات المالية وتقديمه للخدمات الضريبية في آن واحد، من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، ولعدم حصول أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره، وحتى لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي بصفة عامة في أدائه للخدمتين معاً في آن واحد (خدمة المراجعة والخدمات الضريبية).

- لا تزال مصلحة الزكاة والدخل تمثل أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الرئيسي الذي يتم إعداد البيانات المالية لأجله.

- العمل على تحديد أتعاب مراجعين الحسابات الخارجيين كحد أدنى من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لما في ذلك ضمان لاستقلالية مراجع الحسابات الخارجي وحسن أداء عمله، إضافة إلى تحديد عدد سنوات قيامه بمراجعة البيانات المالية وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين الضريبيين، من قبل نفس مراجع الحسابات الخارجي، حتى لا يشعر بأنه مهدد بتغييره من قبل عميله (المكلف الضريبي).



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً : المراجع العربية:

- **القرآن الكريم**، سورة الأنعام.
- القرآن الكريم، سورة الإسراء.
- القرآن الكريم، سورة هود.
- القرآن الكريم، سورة النساء.
- القرآن الكريم، سورة الأنفال.
- القرآن الكريم، سورة التوبة.
- القرآن الكريم، سورة البقرة.

للتنويه: جرى تقديم القرآن الكريم في مقدمة قائمة المراجع تكريماً لكتاب الله تعالى، وسوف تخضع باقي مراجع البحث للترتيب الهجائي وفقاً لأسس مناهج البحث العلمي كالآتي:

- **أبو عجوة**، محمد كمال الدين فتحي (٢٠٠٠م) محددات الفحص الضريبي في إطار الفحص النافي للجهالة لأغراض الخصخصة في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، جامعة عين شمس، ع ٣، ص ص ٩٣ - ١٣٣
- **أبو غزالة**، طلال (٢٠٠١م) المبادئ الأساسية للتدقيق، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- **الأطرم**، عبد الرحمن صالح (١٤٣٠هـ) ورقة عمل بعنوان المسؤولية الشرعية للمحاسب القانوني، مؤتمر المحاسبة السعودي الدولي الثاني.
- **أمين**، عبد الله خالد (١٩٨٦م) علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، ط٤، عمان: الجامعة الأردنية.
- **باعيسى**، محمود عمر، محمد، أحمد سلطان (١٤٠٩هـ) أصول المراجعة والرقابة الداخلية، جدة: دار حافظ للنشر والتوزيع.
- **بركات**، نافذ محمد (٢٠٠٧م) التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية بالمدينة المنورة.
- **بشور**، عصام (١٩٩٣م) المالية العامة والتشريع المالي، دمشق: مطبعة الروضة.
- **بولخوخ**، عيسى (٢٠٠٣م) الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة بالجزائر.
- **جريدة المدينة على الانترنت** (١٤٣١هـ) الصفحة الاقتصادية، بتاريخ الأربعاء ١٤٣١/٢/٥هـ، الموافق ٢/١/ ٢٠١٠ م.
- **جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينية** (٢٠٠٢م) دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، مشروع المحاسبة والتدقيق: مطبعة فراس.
- **الحاج**، طارق (١٩٩٩م) المالية العامة، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- **حافظ** ، إبراهيم سعيد (١٤١٧هـ) دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي والزكوى في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز.
- **حوسو**، محمد محمود (٢٠٠٥م) التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين.

- **خضير**، مصطفى عيسى (١٤١٧هـ) المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط٢، الرياض: جامعة الملك سعود.
- **دردير**، أمل صلاح (٢٠٠٠م) دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية: (آثارها – أسبابها – مكافحتها)، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ع ٥٥، ص ص ٧ - ٥٢
- **دليل كتابة الرسائل العلمية بجامعة الملك عبد العزيز (١٤٣٠هـ)**، جدة: جامعة الملك عبد العزيز.
- **ستيفن**، أ. موسكوف، مارك، ج.سيمكن (بدون سنة) نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، جدة: دار المريخ.
- **سرور**، احمد فتحي (١٩٩٠م) قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، القاهرة: مكتبة النهضة المصرية.
- **السلطان**، سلطان بن محمد علي (١٤٢٥هـ)، المحاسبة الضريبة: النظرية والتطبيق، ط٣، الرياض: دار وابل للنشر.
- **السهلي**، محمد و الجبر، يحي (٢٠٠٦م) الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية، الرياض: جامعة الملك سعود، مجلة جامعة الملك سعود – العلوم الإدارية، ص ص ٤ - ٥
- **سنهوري**، عبدالرزاق (١٩٦٤م) الوسيط في شرح القانون المدني، عمان: دار إحياء التراث العربي.
- **السيد**، عبد الفتاح مصطفى (بدون سنة) الاختبارات اللامعلمية باستخدام برنامج spss، قسم الرياضيات، كلية العلوم والدراسات الإنسانية بالخرج، جامعة الملك سعود.
- **شرف**، سمير، العربيد، عدنان (٢٠٠٧م) توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة: دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، عمان: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٩، ع٢، ص ص ١٨٩ – ٢٠٠.
- **الشهراني**، عبدالله شبنان سعيد (١٤٢٥هـ) الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي والحلول المقترحة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك سعود.
- **صادق**، موريس (١٩٩٩م) موسوعة التهرب الضريبي، القاهرة: دار الكتاب الذهبي.
- **صلاح الدين**، نادر يوسف (٢٠٠٥م) مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين، ص ص ٣ - ٨١
- **العبادي**، مصطفى راشد (٢٠٠١م) مسئوليات المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسئولية الجنائية، جمهورية مصر العربية، جامعة الزقازيق، فرع بنها، كلية التجارة ببنها، مجلة البحوث التجارية، ع (١) ص ص ٤٠٧ - ٤٢٨.
- **عبد النبي**، هيثم (٢٠٠٥م) ندوة علمية بعنوان: مسؤولية خبراء المحاسبة ومفوض المراقبة لجهة المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية، نقابة خبراء المحاسبة المجازين، بيروت، عبر موقع الانترنت: **www.ascsociety.org**
- **عبد الغفور**، حسام فايز احمد (٢٠٠٨) العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين.
- **عبد الفتاح**، عز حسن (٢٠٠٥م) التحليل الإحصائي باستخدام spss.
- **عبدالله**، خالد أمين (١٩٨٢م) مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، جامعة الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية.

- **العدل**، محمد رضا، عبد الفضيل، محمود (١٩٨٢م) مبادئ المالية العامة - مع إشارة خاصة لتطور النظام المالي المصري، ط٢، القاهرة: دار النهضة العربية.
- **عناية**، غازي (١٩٩٨م) المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان: دار البيارق.
- **العنقري**، حسام بن عبد المحسن (١٤٢٨هـ) مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، ط٣، جدة: مطابع السروات.
- **العنقري**، حسام بن عبد المحسن (١٤٢٧هـ) مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش، ورقة عمل مقدمة لندوة دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.
- **فرحات**، فوزي (١٩٩٧م) المالية العامة – التشريع الضريبي العام، بيروت: مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع.
- **فرهود**، محمد، كمال، حسين (١٩٨٦م) نظام الزكاة وضريبة الدخل: دراسة نظامية محاسبة مقارنة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، إدارة البحوث.
- **قاسم**، صلاح محمد (٢٠٠٣م) التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين.
- **قبج**، نائل (٢٠٠٣م) أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، نابلس: جامعة النجاح الوطنية.
- **كراجة**، عبد الحليم، العبادي، هيثم (٢٠٠٠م) المحاسبة الضريبية، عمان: المكتبة الوطنية.
- **اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي** (٢٠٠٤م) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/ ١/ ١٤٢٥ هـ الموافق ٦ مارس ٢٠٠٤م.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (١٤٢٥، ١٤٣١هـ)، مجلة مصلحة الزكاة والدخل، الأعداد من ١ الى٢٣.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (بدون سنة) دليل إجراءات الفحص الزكوى والضريبي، الرياض.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (بدون سنة) ورشة عمل الفحص، الرياض.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (٢٠٠٤م) النشرات التعريفية عن نظام ضريبة الدخل الجديد، الأعداد من ١ إلى ٢٤.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (١٤١٢هـ) دليل المكلف في ضوء متطلبات فريضة الزكاة والنظام الضريبي السعودي، ط ٢، ع١.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (١٤١٢هـ) دليل إجراءات الفحص الزكوي والضريبي، ط٢، ع١.
- **مصلحة الزكاة والدخل** (١٤٢٧هـ) نظام ضريبة الدخل: الأسئلة الأكثر شيوعاً (تتضمن رد المصلحة على الاستفسارات الواردة من المكلفين حول كيفية تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حتى تاريخ ٣٠/ ١٤٢٦/١٢هـ)، ط٢.
- **المعتاز**، إحسان بن صالح، (١٤٢٩هـ) أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: (انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، مجلد٢٢، ع١، ص ص ٢٥٦ - ٢٥٧.
- **معهد الإدارة العامة** (بدون سنة) مادة محاسبة الزكاة والضريبة، برنامج تدريبي خاص بموظفي مصلحة الزكاة والدخل.
- **منصور**، إيهاب (٢٠٠٣م) العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية.
- **المنيف**، عبد الله بن علي و الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم و عبدالسلام، محمود إبراهيم (١٤١٧هـ) المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية: من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، ط٢، الرياض: جامعة الملك سعود.
- **موقع مصلحة الضرائب العامة بجمهورية مصر العربية على الانترنت**، أرشيف الأخبار، المصدر الأهرام، www.incomtax.gov.wg.

- **نظام ضريبة الدخل السعودي** (٢٠٠٤م) المصادق عليه بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ الموافق ٦ مارس ٢٠٠٤م.
- **نظام المحاسبين القانونيين**، الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ.
- **نظام مكافحة التزوير**، الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٣ وتاريخ ١٣٨٢/١١/٥هـ المعدل للمرسوم رقم ١١٤ وتاريخ ١٣٨٠/١١/٢٦هـ والمرسوم الملكي رقم ١٢ وتاريخ ١٣٧٩/٧/٢٠هـ.
- **الهيئة السعودية المحاسبين القانونيين** (١٤٢٨هـ) معايير المحاسبة المالية، الرياض.
- **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين** (١٤٣١هـ) معيار مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، لجنة معايير المراجعة، الرياض.
- **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين** (١٤٢٨هـ) معايير المراجعة، لجنة معايير المراجعة، الرياض.
- **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**(١٤٢٨هـ) معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل، لجنة معايير المحاسبة، الرياض.
- **وزارة المالية** (١٤٠٣هـ) نظام الشركات، الرياض: مطابع الحكومة الأمنية.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية.

- **Arens** Alvin and others (2003) Auditing and Assurance Services, Person Education, Inc.,9ed. P.9
- **Cooper**, B.J and Barkoczy, M.L, (1994), "Third Party Liability: the Auditor's Lament", Managerial Auditing Journal, Vol. 9, No. 5, PP. 31-36.
- **Hendrickson,** E.S (1977) Accounting Theory, 3rd Ed., Homewood 111. R.D Irwin, U.S.A, P.1
- **Hoanousek**, Jan , and Palda, Filip (2004) Quality of Government and other Transition Countries, Services And The Civic Duty To pay Taxes in The Czeeh And Slovak Republics, A..Kyklos. Vol,57. 237-252.
- **Kelly**, A. and S.M. Oldman (1973) Reading on Income tax Administration, Prentice – Hall, New York.
- **Messier**, William (2000) Auditing and Assurance Services, 2nd Edition, Boston.
- **Michael** D' Ascenzo (2005), Relationships bet ween Tax Administrations and Tax Agents / Taxpayers, the Asia – Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November 2005, from www.ato.gov.au/iarge/content.asp?doc=/content/66215.ht.m
- **Moser**, Donald V. and Evans, John, H (1995) The effects of horizontal and exchange in equity on tax reporting decisions. In The accounting Review, Vol, 70, No. 4,619-634 .

Mohamad Bakri (2007) The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria, Accounting Forum, Volume 31, Issue 3, p277-303. From: www.ScienceDirect.

International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department.(2002). Tax Administration Reform in East Asia: The Case of Chine 1994 – 1999. From: www.iadb.org/INT/Trade/1_english/4_Speciallnfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/IMF-Chine.ppt.

- **Lars** P. Feld & Bruno S. Frey.(2002). The Tax Authority And The Taxpayer An Exploratory Analysis. From: www.crereg.eco.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/Taxeauthority.pdf .
- **Patrick** A. Imam and Davina F.Jacobs. (2007). Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middie East. International Monetary Fund From:www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf
- **Pauline** Niemirowski & Alexander J. Wearing.(2006). Doaustralian Taxation Office Staff And Compliant Taxpayers Identify With Tax From The Same Perspective, Or Are There Significant Degrees Ofseparation? From : : www.austlii.edu.au/au/journals/JA Tax/2006/4.htm#Heading783
- **Paul** D. Paton (2005) Rethinking the Role of the Auditor: Resolving the Audit/Tax Services Debate, From: www.ScienceDirect .
- **Prem** Sikka (2010) Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance, Accounting Forum, Volume 34, Issues 3-4, P153-168. From: www.ScienceDirect.
- **Simon** James & Clinton Ally. (2004). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration in New Zealand. Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2 Number 2. From: www.cipfa.org.uk/acipfal/download/jour_vol2_no2_c.bd.
- **Steven** J. Rice,(1987) Introduction to Taxation South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio. U.S.A, P5.



الملاحق

ملحق رقم (١)

مصطلحات الدراسة:

- **الوزير:** وزير المالية.
- **المصلحة:** مصلحة الزكاة والدخل.
- **الضريبة:** ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى النظام.
- **الشخص:** أي شخص طبيعي أو اعتباري.
- **المكلف:** الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى النظام.
- **النشاط:** النشاط التجاري بكل صوره أو المهني أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه، يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال المنقول وغير المنقول.
- **الإتاوة:** الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشتمل، ولا تقتصر، على حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية.
- **المملكة:** هي الأراضي والمياه الإقليمية للمملكة العربية السعودية ومجالها الجوي، وما يخصها من حقوق في المنطقة المقسومة بينها وبين دولة الكويت، ويشمل ذلك المناطق البحرية وشبه البحرية التي تمارس المملكة عليها السيادة وحقوق السيادة، أو الولاية بمقتضى القانون الدولي.
- **شركة الأموال:** الشركة المساهمة، أو الشركة ذات المسئولية المحدودة، أو شركة التوصية بالأسهم، وتعد صناديق الاستثمار شركات أموال لأغراض النظام الضريبي.
- **شركة الأشخاص:** الشركة التضامنية، أو شركة المحاصة، أو شركة التوصية البسيطة.
- **المقيم:** الشخص الطبيعي، أو الشركة، ممن تنطبق عليهم شروط الإقامة المحددة في المادة (٣) من النظام الضريبي، أو أي إدارة حكومية، أو وزارة، أو هيئة عامة، أو أي شخص اعتباري، أو أي هيئة مؤسسة في المملكة العربية السعودية.
- **غير المقيم:** كل شخص لا تنطبق عليه صفة المقيم.
- **المواطن السعودي:** الشخص الذي يحمل الجنسية السعودية، ومن يعامل معاملته.
- **اللائحة:** اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.
- **مراجع الحسابات الخارجي:** المحاسب القانوني، مدقق الحسابات الخارجي.
- **الفاحص الضريبي:** الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل.

ملحق رقم (٢)

بسم الله الرحمن الرحيم

عزيزي الأستاذ / الفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل الموقر
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته : وبعد

تعد هذه الاستبانة وسيلة جمع البيانات الأساسية لبحث مقدم لقسم المحاسبة بكلية الشريعة والدراسات الإسلامية بجامعة أم القرى بمكة المكرمة، بعنوان (**دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية**)، وهو بحث أقوم به حالياً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة أم القرى.
فعليه آمل منك الدعم من خلال المشاركة في استكمال الاستبانة وإعادتها للباحث، علماً بأن:
١ - الاستبانة مكونة من (٧) صفحات وتحتوي على قسمين من الأسئلة وهي:
أ - القسم الأول: الأسئلة التي تتعلق بالبيانات الشخصية للفاحص الضريبي.
ب - القسم الثاني: عبارة عن الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة، وتتضمن مجموعة من الأسئلة يتطلب الإجابة عنها بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك وتتم الإجابة عنها وفقاً لمقياس (ليكرت) الذي يتكون من خمس درجات كالآتي:

- موافق تماماً.
- موافق.
- محايد.
- غير موافق.
- غير موافق إطلاقاً.

٢ - إعادة الاستبانة للباحث بعد استكمالها يدوياً أو الاتصال بالباحث على الجوال رقم (٠٥٩٨٤٠٧٦٨٣) أو تسليمها لمدير عام فرع مصلحة الزكاة والدخل للفرع المتواجد فيه (مكة، جدة، الطائف). أو عبر البريد الالكتروني (al.nadawi@hotmail.com)
٣ - يتحمل الباحث مسئولية الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات التي يقدمها الفاحصون.
٤ - مصداقية نتائج البحث تعتمد على دقة الأجوبة على الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة.
٥ - مناقشة الباحث حول أي أمر مرتبط بما تتضمنه الاستبانة من استفسارات وأسئلة متاحة من خلال رقم الجوال المذكور أعلاه.

وتقبل عزيزي الفاحص وافر تحياتي وتقديري.

الباحث
سعيد بن جميل سلمي المرزوقي الندوي

طالب بجامعة أم القرى
كلية الشريعة والدراسات الإسلامية – قسم المحاسبة

القسم الأول:

البيانات الشخصية العامة للفاحص الضريبي:

الاسم :(اختياري)...

رقم الجوال:(اختياري)...

- الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة فيما يلي:

١ - مستوى التأهيل الأكاديمي للفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل:

أ - دون الجامعي.	( )
ب - بكالوريوس.	( )
ج- ماجستير.	( )
د- دكتوراه.	( )
هـ- أخرى حددها من فضلك.	....

٢ - مستوى التأهيل المهني للفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل:

أ - الزمالة السعودية. SOCPA	( )
ب - الزمالة الأمريكية.CPA	( )
ج- الزمالة البريطانية.CA	( )
د- ماجستير محاسبة مهني.	( )
هـ- أخرى حددها من فضلك.	....

٣ - متوسط عدد سنوات الخبرة للفاحص الضريبي بمصلحة الزكاة والدخل:

أ - (أقل من ٥ سنوات)	( )
ب - (من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات)	( )
ج- (من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة)	( )
د- (١٥ سنة فأكثر)	( )

القسم الثاني:

(١) - الأسئلة التي تتعلق بدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

(وفقاً للأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية).

- الرجاء إبراز وجهة نظرك الشخصية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك حسب الجدول التالي:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية (للمكلف الضريبي) بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة.					
٢ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بإبراز التحفظات اللازمة حول أي تغييرات في السياسة المحاسبية من قبل المكلف وإذا كان لها تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.					
٣ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتوقيع على تقرير المراجعة بعد التأكد من محتوياته وأنه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة.					
٤ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معيار المراجعة عن مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة البيانات المالية، متعاوناً مع مصلحة الزكاة والدخل في حال اكتشافه لحالات غش أو تهرب ضريبي.					
٥ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية في مراجعته للبيانات المالية وتقديمه للخدمات الضريبية.					
٦ - يلتزم مراجع الحسابات الخارجي في مراجعته للبيانات المالية بأحكام نظام الشركات السعودي.					

(٢) - الأسئلة التي تتعلق بدور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي:

(وفقاً للواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي).

- الرجاء إبراز وجهة نظرك الشخصية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك حسب الجدول التالي:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف.					
٢ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم الإقرار على أساس وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات توافق ما تظهره الدفاتر والسجلات.					
٣ - لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.					
٤ - يساعد مراجع الحسابات الخارجي في الإفصاح عن جميع الأنشطة التي تخضع للضريبة.					
٥ - لا يساعد مراجع الحسابات الخارجي في إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص الميداني أو المكتبي.					
٦ - لا يتعمد مراجع الحسابات الخارجي في المماطلة في تقديم المستندات المطلوبة، عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الميداني وذلك كسباً للوقت لإمكانية تغيير بعض المعلومات للبيانات المالية.					

(٣)- وفقاً لخبرتكم في التعامل مع مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقومون بتقديم الخدمات الضريبية فإنكم تلاحظون عليهم ما يلي فيما يخص تأهيلهم العلمي والمهني واستقامتهم من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلالهم وعدم وجود أي ضغوط عليهم من العملاء:

- الرجاء إبراز وجهة نظرك الشخصية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك حسب الجدول التالي:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بتأهيل علمي متميز ومؤهلات مهنية تظهر من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية المقدمة إلى مصلحة الزكاة والدخل وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية و ديوان المظالم.					
٢ - يبدو أن مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يقدمون الخدمات الضريبية للمكلفين يتمتعون بخبرة واسعة وبالاجتهاد في عملهم الذي يقومون به.					
٣ - يتمتع مراجع الحسابات الخارجي باستقلال مهني وذاتي واستقامة في السلوك يمنعه من محاباة عميله (المكلف الضريبي) لدى تقديمه للخدمات الضريبية من خلال إعداده واعتماده للإقرارات الضريبية وأثناء مثوله أمام لجان الاعتراض الابتدائية والإستئنافية و ديوان المظالم.					
٤ - لا توجد أي ضغوط على مراجع الحسابات الخارجي من قبل عميله (المكلف الضريبي) يتضمن تهرباً من دفع الضريبة تجنباً لتغييره.					
٥ - لا يتأثر استقلال وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في تقديمه للخدمات الضريبية بتحديد الأتعاب التي يحصل عليها من المكلف الضريبي.					

(٤)- الأسئلة التي تتعلق بشأن طرق وأساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها (الفاحص الضريبي) بمصلحة الزكاة والدخل واستنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي.

- الرجاء إبراز وجهة نظرك الشخصية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك حسب الجدول التالي:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يتم التحقق في إجراءات الفحص من صحة الإقرار الضريبي المعد والمعتمد من مراجع الحسابات الخارجي وجميع الكشوفات المرفقة به والمطلوبة نظاماً من المكلف الضريبي.					
٢ - يتم التحقق في إجراءات الفحص من تقرير وإيضاحات مراجع الحسابات الخارجي للبيانات المالية والخدمات الضريبية.					
٣ - يتم التحقق في إجراءات الفحص بتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي في فقرة الرأي بأن البيانات المالية مطابقة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.					
٤ - يتم التخطيط لإجراءات عملية الفحص المكتبي والميداني للتأكد من صحة البيانات المالية والخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي.					
٥ - يتم إثبات كافة إجراءات عملية الفحص من البداية للنهاية في محاضر الأعمال ويثبت فيها ما يؤيد تفويض المكلف الضريبي لمراجع الحسابات الخارجي نظاماً وتحمله المسئوليات النظامية والقضائية.					
٦ - تخضع إجراءات الفحص لمعايير فحص ضريبي، معتمدة ومتفق عليها في إجراءات الفحص لدى جميع إدارات و فروع مصلحة الزكاة والدخل بالمملكة.					

(٥)- الأسئلة التي تتعلق بمدى فاعلية النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وأنظمة مصلحة الزكاة والدخل تجاه دور مراجع الحسابات الخارجي لتجنب التهرب الضريبي.

- الرجاء إبراز وجهة نظرك الشخصية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتناسب مع رأيك حسب الجدول التالي:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١ - يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليها في المملكة بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.					
٢ - يوضح النظام الضريبي ولائحته التنفيذية العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته في تقديم الخدمات الضريبية بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.					
٣ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باتخاذ العقوبات اللازمة على مراجع الحسابات الخارجي في حال مخالفته لمعايير المراجعة والمحاسبة المالية المتعارف عليهما في المملكة، بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.					
٤ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بملاحقة مراجع الحسابات الخارجي قضائياً، في حال تورطه في عمليات تزوير للبيانات المالية أو للمستندات بقصد مساعدة المكلف الضريبي على التهرب من دفع الضريبة.					
٥ - تقوم مصلحة الزكاة والدخل بتبليغ وزارة التجارة لتطبيق العقوبات اللازمة، في حال مخالفة مراجع الحسابات الخارجي لنظام الشركات السعودي في مراجعته للبيانات المالية، بقصد مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة.					
٦ - ينبغي تحديث النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بشي من التفصيل بتحديد نوع المخالفات والعقوبات بشأن مخالفات مراجع الحسابات الخارجي للأنظمة والمعايير المهنية المتعارف عليهم في المملكة.					

ملاحظات:-

أشكرك عزيزي الفاحص الضريبي على الإجابة عن تساؤلات هذه الاستبانة، كما أرجو إذا كان لديك أي ملاحظات أو مرئيات حول موضوع هذه الاستبانة التكرم بكتابتها هنا:

....